

UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

**SODOBNI TRENDI KONTROLINŠKEGA POROČANJA**

Ljubljana, avgust 2016

STANKO GRACAR

## IZJAVA O AVTORSTVU

Podpisani Stanko Gracar, študent Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, avtor predloženega dela z naslovom Sodobni trendi kontrolniškega poročanja, pripravljenega v sodelovanju s svetovalcem red. prof. dr. Vladom Dimovskim,

IZJAVLJAM,

1. da sem predloženo delo pripravil samostojno;
2. da je tiskana oblika predloženega dela istovetna njegovi elektronski obliki;
3. da je besedilo predloženega dela jezikovno korektno in tehnično pripravljeno v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, kar pomeni, da sem poskrbel, da so dela in mnenja drugih avtorjev oziroma avtoric, ki jih uporabljam oziroma navajam v besedilu, citirana oziroma povzeta v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani;
4. da se zavedam, da je plagiatorstvo – predstavljanje tujih del (v pisni ali grafični obliki) kot mojih lastnih – kaznivo po Kazenskem zakoniku Republike Slovenije;
5. da se zavedam posledic, ki bi jih na osnovi predloženega dela dokazano plagiatorstvo lahko predstavljalo za moj status na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani v skladu z relevantnim pravilnikom;
6. da sem pridobil vsa potrebna dovoljenja za uporabo podatkov in avtorskih del v predloženem delu in jih v njem jasno označil;
7. da sem pri pripravi predloženega dela ravnal v skladu z etičnimi načeli in, kjer je to potrebno, za raziskavo pridobil soglasje etične komisije;
8. da soglašam, da se elektronska oblika predloženega dela uporabi za preverjanje podobnosti vsebine z drugimi deli s programsko opremo za preverjanje podobnosti vsebine, ki je povezana s študijskim informacijskim sistemom članice;
9. da na Univerzo v Ljubljani neodplačno, neizključno, prostorsko in časovno neomejeno prenašam pravico shranitve predloženega dela v elektronski obliki, pravico reproduciranja ter pravico dajanja predloženega dela na voljo javnosti na svetovnem spletu preko Repozitorija Univerze v Ljubljani;
10. da hkrati z objavo predloženega dela dovoljujem objavo svojih osebnih podatkov, ki so navedeni v njem in v tej izjavi.

V Ljubljani, 11. avgusta 2016

Podpis študenta: \_\_\_\_\_

# KAZALO

<b>UVOD .....</b>	<b>1</b>
<b>1 ZAČETKI KONTROLINGA, FUNKCIJE IN CILJI.....</b>	<b>2</b>
1.1 Kontroling v Sloveniji.....	3
1.2 Funkcije in cilji kontrolinga.....	4
1.3 Razlike med poslovnim računovodstvom in finančnim računovodstvom .....	7
1.4 Vloga kontrolinga.....	9
1.5 Operativni in strateški kontroling .....	11
1.5.1 Operativni kontroling .....	11
1.5.2 Strateški kontroling .....	12
<b>2 MODELI STRATEŠKEGA MANAGEMENTA .....</b>	<b>15</b>
2.1 Model strateškega managementa po Hinterhuberju.....	16
2.2 Model strateškega managementa po Pučku .....	18
2.3 Uravnoteženi sistem kazalnikov .....	20
<b>3 RAZVOJ KONTROLINGA .....</b>	<b>23</b>
3.1 Prikazovanje računovodskih podatkov s poslovskega vidika .....	24
3.2 Začetki načrtovanja, planiranja in ugotavljanja odmikov .....	24
3.3 Vizualizacija podatkov.....	26
3.4 Pojav podatkovnih skladišč in s tem standardizacija podatkov .....	29
3.5 Razvoj tehnoloških rešitev, ki so omogočile dostop do podatkov na zahtevo.	31
3.6 Orodja za vizualizacijo podatkov.....	33
<b>4 PRIHODNOST KONTROLINGA.....</b>	<b>34</b>
4.1 Masovni podatki.....	35
4.2 Prediktivna analitika.....	35
<b>SKLEP.....</b>	<b>36</b>
<b>LITERATURA IN VIRI .....</b>	<b>38</b>

## **KAZALO TABEL**

Tabela 1: Razlike med upravljalnim in finančnim računovodstvom .....	8
Tabela 2: Shematičen model procesa upravljanja in poslovanja podjetja.....	18
Tabela 3: Primeri nefinančnih kazalnikov .....	21

## **KAZALO SLIK**

Slika 1: Razsežnosti kontrolinga, kot jih je opredelil Koletnik.....	5
Slika 2: Kontroler odgovarja kaj, kdaj, kako in čemu informirati .....	6
Slika 3: Sistem kontrolinga .....	9
Slika 4: Kontroling na preseku med managerjem in kontrolerjem .....	10
Slika 5: Štirje vidiki uravnoveženega sistema kazalnikov .....	22
Slika 6: Primer sodobne KPI nadzorne plošče za mobilne naprave.....	27
Slika 7: Gartnerjev kvadrant ponudnikov poslovne inteligence za leto 2016.....	34

## UVOD

Ključna naloga poslovodstev v podjetjih je odgovornost za usklajeno in načrtovano ravnanje vseh zaposlenih, ki vodi k doseganju zastavljenih ciljev. Iz te naloge se je razvil kontroling. Razvijati se je začel v večjih sistemih, kjer je bilo zaradi vse večje razvejanosti poslovnih funkcij in s tem večjega števila managerjev vse težje obvladovati podjetje. Vodstvo podjetij je porabilo veliko energije za ugotavljanje, v kakšnem stanju je podjetje, kasneje pa je bilo potrebno iz tega stanja določiti ustrezne ukrepe za nadaljnjo rast in razvoj. V zadnjih letih pa se je ta funkcija uveljavila v praktično vsakem podjetju, in sicer iz dveh ključnih razlogov: decentralizacije vodenja ter zaostrenih tržnih razmer.

Decentralizirano vodenje prinaša večjo odzivnost in fleksibilnost ter večjo sposobnost prilagajanja spremembam na trgu. Zaostrene tržne razmere pa zahtevajo pravilne odločitve v pravem trenutku. V tekmi s konkurenco lahko že ena napačna poslovna oziroma strateška odločitev pomeni resne težave v poslovanju. Še zlasti to velja za manjša podjetja.

Kontroling se je začela razvijati v drugi polovici prejšnjega stoletja, pospešeni razvoj in uveljavitev pa je doživel v 90. letih prejšnjega stoletja in v tem obdobju se je tudi začel uveljavljati v Sloveniji. Ta časovni okvir sovпада z razvojem računalništva oziroma informacijskih sistemov, s čimer se nakazuje tesna medsebojna povezanost med kontrolingom in informacijskimi sistemi.

V diplomski nalogi bom prikazal razvoj in napredek kontrolinga, ki je iz začetnih preprostih tabel na listu papirja prešel na napredne interaktivne poročevalske sisteme, ki poslovodstvu zagotavljajo ustrezne, pravilne in pravočasne informacije, dostopne v vsakem trenutku in na želenem komunikacijskem mediju.

Na ta način je kontroling tudi v praksi uveljavil svojo teoretično definicijo, da gre pri njem za informacijsko-upravljalno funkcijo v podjetju. Gre torej za funkcijo, od katere se pričakuje generiranje ustreznih informacij poslovodstvu, kar pomeni, da ustrezajo potrebam odločanja na vseh ravneh podjetja. Zagotavljanje takih informacij je pogosto zahteven proces. V preteklosti je bila glavna težava pomanjkanje podatkov, v zadnjih letih pa je večja težava iz obsežnih baz podatkov izluščiti ključne informacije ter jih na čim bolj optimalen način posredovati poslovodstvu. S tem mu je treba podati jasno sliko, kje se podjetje ali njen del trenutno nahaja, kaj so vzroki za tako stanje, in nakazati možne trende poslovanja v prihodnjem obdobju.

# 1 ZAČETKI KONTROLINGA, FUNKCIJE IN CILJI

Kontroling je v ameriških podjetjih izvorno označeval sklop nalog znotraj računovodstva in financ. Skozi čas pa se je obseg nalog vedno bolj širil, na začetku zlasti na področje načrtovanja v podjetjih.

Nasprotno od ameriškega pogleda, pa podjetja z nemškim tipom kontrolinga, že od samega začetka neposredno povezujejo kontroling z vprašanji ekonomičnosti podjetja, zlasti z vidika obvladovanja stroškov (Pučko, 2006, str. 137). Osnovna naloga posloводства je uresničevanje poslovnih ciljev podjetja, pri tem pa se nenehno sooča z zahtevo po strateškem obvladovanju stroškov (Kolar, 2006, str. 5). Na tem delu lahko kontroling po svoji funkciji veliko pripomore. Uveljavila se je teza, ki kontroling opredeljuje kot nov miselni, vedenjski in usmerjevalni pristop posloводства. Kontroling že danes, še bolj pa naj bi jutri v podjetju predstavljal mesto, ki poslovodu zagotavlja informacije za zviševanje produktivnosti in uspešnosti poslovanja.

Namen kontrolinga je priprava kakovostnih informacij, na osnovi katerih se posloводство lahko odloča. Zato je kontroling najpogosteje opredeljen kot podporna dejavnost funkciji upravljanja, ni pa enotne definicije, ki bi teoretično in vsebinsko opredelila kontroling. Vse to tudi nakazuje, da se je dejavnost kontrolinga tudi skozi čas spreminjala. Na to so vplivale potrebe posamezne organizacije, razvoj posameznih trgov, stopnja konkurence ter dejstvo, da kontroling ni bil nikoli zakonsko ali kako drugače regulirana funkcija.

Kontroling je tako prešel naslednje faze razvoja (Stojanović, 1999, str. 7):

1. analiziranje in spremljanje preteklega poslovanja na podlagi računovodskih podatkov,
2. koordinacija pri procesu načrtovanja poslovanja in spremljanje njegovega uresničevanja z analiziranjem odmikov,
3. usmerjanje in podpora posloводства s pomočjo strateškega načrtovanja, analiziranja in informiranja.

Tako se je usmerjenost nalog kontrolinga iz analiziranja preteklosti in sedanosti preselila v naloge, ki so iz sedanosti usmerjene v bližnjo, še zlasti pa v bolj oddaljeno prihodnost. S tem je operativni kontroling dobil svojo bratsko inačico, ki je poimenovana strateški kontroling. Opredelitev teh dveh oblik kontrolinga in njunih funkcijskih razmejitev predstavljam v poglavju 2.3.

Dejavnost kontrolinga lahko opredelimo kot večdimenzionalno in pomeni (Koletnik, 2004b, str. 80–82):

1. Posebno poslovno miselnost in sodobni slog obvladovanja podjetja, kar pomeni, da kontroling zasleduje ciljno usmerjeno poslovanje podjetja in skrbi, da podjetje opravlja tisto, kar mu zagotavlja uresničevanje strateških in operativnih poslovnih ciljev.
2. Poseben slog vodenja, to je decentralizirano vodenje. V sodobnih organizacijah je to vse bolj pogost slog vodenja, pri katerem se skupni cilji podjetja (gre za cilje lastnikov, zaposlenih in okolja) prenašajo na nižje ravni odločanja. Zato pa je potrebno obširnejše in strožje načrtovanje ter nadziranje na vseh ravneh.
3. Sodobno poslovno-informacijsko dejavnost, ki spada v informacijsko sfero podjetja. Gre za nov pogled na računovodstvo in ostale informacijske dejavnosti, od katerih se ne pričakuje le informacije o preteklem poslovanju, ampak pomembna in zanesljiva sporočila za učinkovito usmerjanje in usklajevanje vseh poslovnih procesov in stanj. S tega vidika je kontroling odločevalno naravnana računovodska in celotna informacijska dejavnost podjetja.

## 1.1 Kontroling v Sloveniji

V Sloveniji se je kontroling prvič pojavil v drugi polovici 20. stoletja, v podjetju Meblo iz Nove Gorice. Meblo je bilo takrat sodobno in vzorno podjetje, zato so dobili posebno dovoljenje za uvajanje organizacijskih novosti iz tujine (Koletnik, 2000, str. 3). Iz naslova mednarodnih pomoči je tako švedska svetovalna družba v Meblu postavila zametke kontrolinga.

Tudi podjetja, ki so kasneje sledila z uvedbo kontrolinga kot samostojne funkcije v podjetju, so bila pretežno v tujem lastništvu. Po prehodu v tržno gospodarstvo, ko so mnoga slovenska podjetja končala v stečaju, vsa pa so se soočala z zaostreno mednarodno konkurenco in problemom prenizke produktivnosti, je bila vzpostavitev funkcije kontrolinga eden od najpogostejših ukrepov. To je bila posledica predvsem dveh dejavnikov: vpliv tujih svetovalcev, ki so želeli v podjetja prenesti prakso iz tujine, in zgledovanje domačih podjetij po bolj uspešnih organizacijah znotraj panoge doma in v tujini. Slovenski managerji so takrat, bolj kot kadarkoli prej, spoznali moč in pomen pravočasnih ter natančnih informacij v zaostrenih konkurenčnih pogojih na globalnih trgih.

Leta 1995 je bilo v Sloveniji vzpostavljeno sistematično izobraževanje kontrolerjev s t.i. šolo kontrolinga, ki deluje še danes. Izobraževanje so oblikovali po programu nemške Controller Akademie, ki je šoli dala v uporabo tudi vso potrebno gradivo in literaturo, ter s tem omogočila stik slovenskih kontrolerjev z najnovejšimi trendi in dognanji na področju sodobnega kontrolinga v tujini.

Danes je v Sloveniji kontroling prisoten v mnogih podjetjih, lahko rečemo kar v vseh večjih sistemih, ter je po svoji funkciji in nalogah primerljiv s tujino. Ne poimenujejo pa ga vsi kontroling, pogosto ga najdemo pod nazivom oddelek plana in analiz.

## 1.2 Funkcije in cilji kontrolinga

Za uspešno poslovanje podjetja je potrebna dobra informiranost poslovodstva, kar pa je v veliki večini primerov rezultat sodobnega kontrolinga. Kontroling je tisti del računovodskega sistema, ki zagotavlja informacije za managersko odločanje (Hočevar, 2007, str. 6). Iz tega izhaja, da kontroling vedno išče oziroma podaja informacije, ki managerjem dajejo odgovore na njihova vprašanja in nakazujejo možne rešitve.

Drugi vidik funkcije kontrolinga pa je prikazan še bolj z vidika managerja. Vsebinsko ga je natančneje opredelil Koletnik (Koletnik, 2007, str. 10–17), ki ga pojmuje kot:

1. poslovno miselnost podjetja,
2. poseben slog vodenja podjetja,
3. odločevalno naravnano informacijsko dejavnost podjetja.

S poslovno miselnostjo podjetja avtor meni, da poslovodstvo vzame funkcije kontrolinga kot svoj slog vodenja. To pomeni, da usmerjajo svoj pogled v prihodnost preko operativnih in strateških načrtov, ki so ambiciozni, a realno dosegljivi. Hkrati pa tekoče spremljajo doseganje teh ciljev in sproti sprejemajo ukrepe za obvladovanje morebitnih negativnih odmikov.

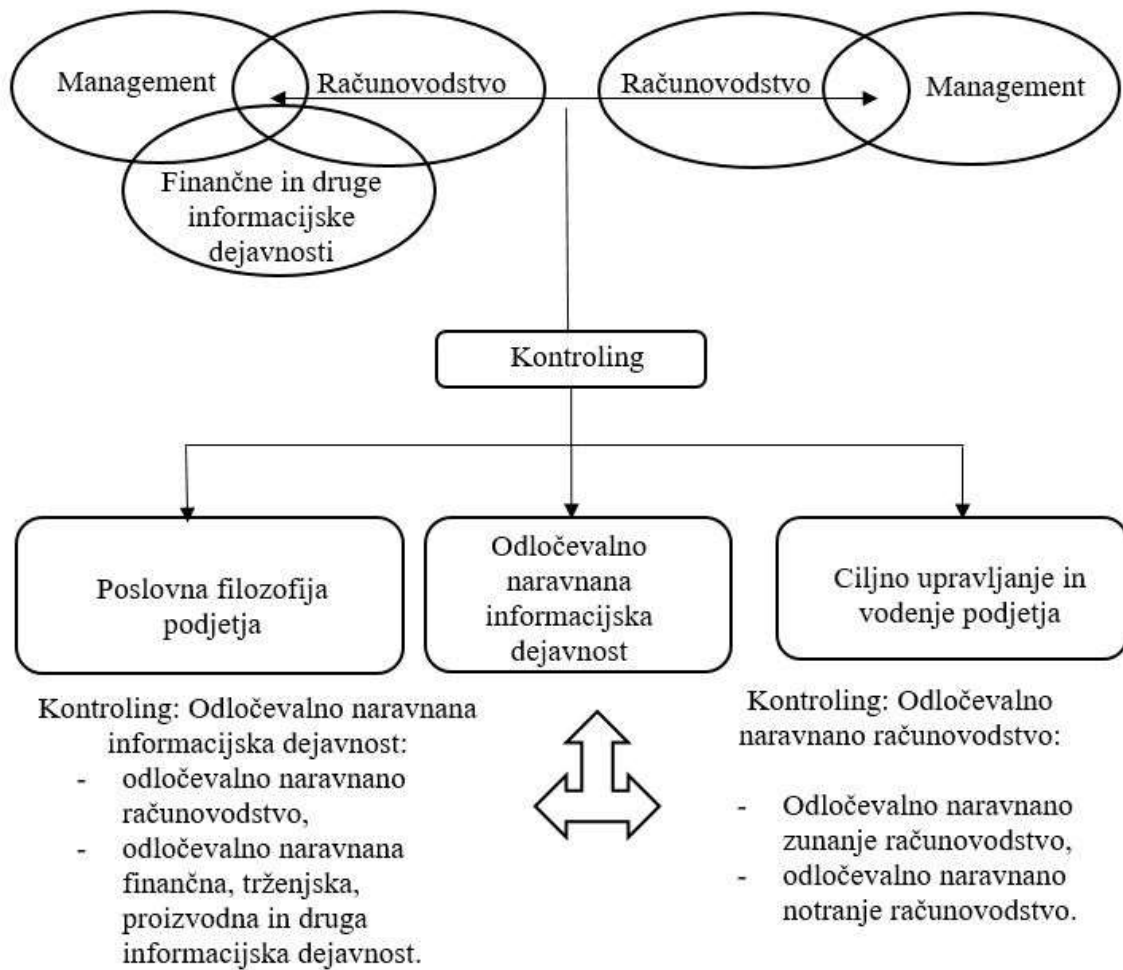
Odgovornost za doseganje zastavljenih ciljev najvišje poslovodstvo določi managerjem nižjih ravni, kar predstavlja sodoben, decentraliziran slog vodenja podjetja. S tem se najvišje poslovodstvo razbremeni določenih nalog, hkrati pa poveča odgovornost in motiviranost podrejenih. Praviloma namreč decentralizirano vodenje in odgovornost poveča produktivnost zaposlenih in naredi organizacijo v zaostrenih tržnih razmerah bolj fleksibilno in konkurenčno.

Poslovno miselnost podjetja in slog vodenja podjetja pa v celoto povezuje kontroling kot informacijska dejavnost podjetja. S tem, ko se prenašajo odgovornosti na nižji management, mora biti hkrati vzpostavljen tudi natančen in objektivni sistem nadzora nad poslovanjem posameznega dela podjetja, za kar poskrbi kontroling. Vsak manager mora imeti namreč jasno postavljene cilje ter objektivno in natančno prikazane rezultate poslovanja. Praviloma je na ta del vezano tudi nagrajevanje managementa.

Slika 1 prikazuje razsežnosti kontrolinga in njegovo vsebinsko umestitev v podjetju.



Slika 1: Razsežnosti kontrolinga, kot jih je opredelil Koletnik



Vir: F. Koletnik, *Strateški kontroling*, 2007, str. 17.

Kontroling temelji na naslednjih sklopih: načrtovanje, predračunavanje, obračunavanje, nadziranje in analiziranje. Iz teh sklopov podjetje lahko pridobi veliko informacij, od strokovnosti pripravljavca podatkov pa je odvisna vsebina in kakovost informacij (Kavčič, Klobučar Mirovič, & Vidic, 2007, str. 17).

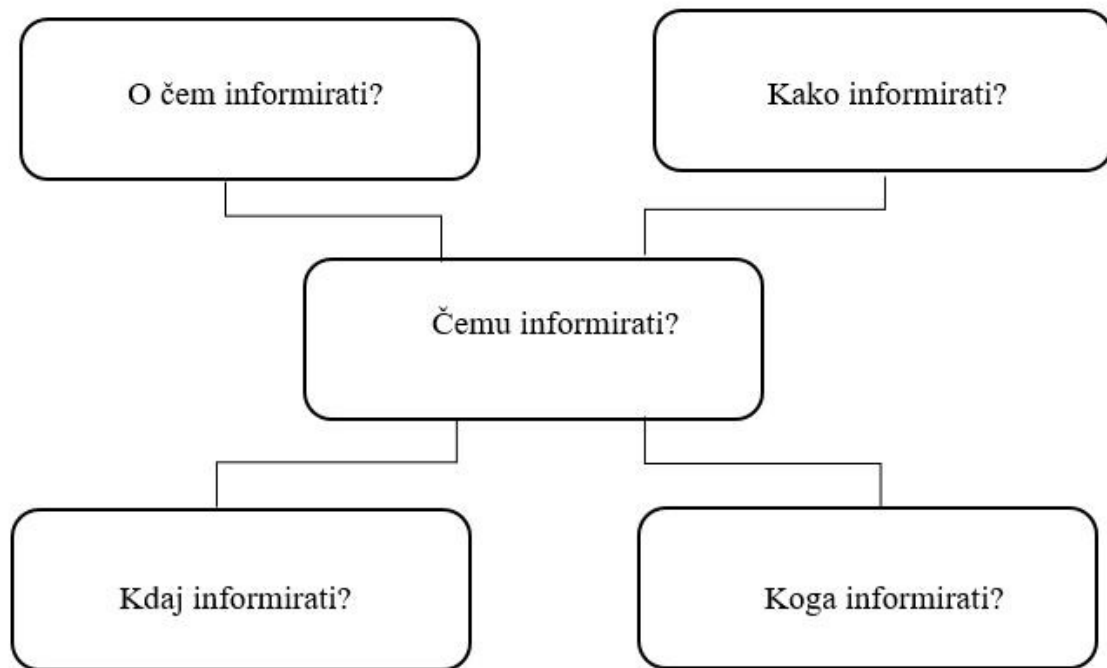
Iz tega sledi tudi priprava poslovnih načrtov in ciljev in tako kontroling prevzema soodgovornost za poslovanje (Melavc, & Novak, 2007, str. 18). Uspešnost poslovanja je značilnost poslovanja, merjena s stopnjo uresničitve ciljev in nalog (Turk, 2004, str. 791). Uspešnost poslovanja lahko merimo kot uspešnost posameznega produkta, posamezne stranke, skupine strank, posamezne organizacijske enote v podjetju itd. Organiziranost podjetja navadno določa tudi organizacijo spremljanja uspešnosti. Organizacijska enota kontrolinga je tista, ki se ukvarja z merjenjem oziroma spremljanjem uspešnosti poslovanja v podjetju. Seveda pa je to, kot bomo videli v nadaljevanju, le ena od nalog kontrolinga.

Pojem kontrolinga lahko opredelimo kot oblikovanje informacij za notranje potrebe v podjetju, predvsem z vidika posloводства. Na strani računovodenja zajema predvsem tiste dele, ki so zunaj knjigovodenja, torej računovodsko predračunavanje in računovodsko preučevanje (Turk, 2004, str. 226).

Kontroling je računovodska dejavnost, ki pa je izrazito odločevalno naravnana in skrbi za podporo posloводства z usklajenimi in poslovnim potrebam prilagojenimi računovodskimi informacijami. V razmerah povezanega informacijskega sistema prevzema tudi naloge iz poslovno-operativnih informacijskih sistemov. V tem primeru je kontroling odločevalno naravnana poslovno-informacijska funkcija podjetja in slednji se v zadnjem času daje vse večji poudarek (Kocbek, 2007, str. 11).

Slika 2 prikazuje shemo, katerim vprašanjem mora kontroling, kot informacijsko-upravljalni sistem podjetja zadostiti, da utemelji svoj obstoj.

*Slika 2: Kontroler odgovarja kaj, kdaj, kako in čemu informirati*



*Vir: F. Koletnik, Strateški kontroling, 2007, str. 23.*

Osnovno vodilo pri delu kontrolerja je namen priprave informacij oziroma čemu informirati in na podlagi tega ustrezno pripraviti informacije. Pomembno je, da se informacije podaja v pravem trenutku in s tem poveča njihovo uporabno vrednost. Na drugi strani pa mora kontroler izbrati ustrezne prejemnike informacij, pri čemer mora paziti na nivo pooblastil posameznega prejemnika in izbrati ustrezen informacijski kanal.

Evropski kontroling je odločevalno naravnano računovodstvo (Koletnik, 2007, str. 8), ki zajema:

1. odločevalno naravnano računovodstvo za notranje potrebe, ki vsebuje:
  - a) koordinacijo in usklajevanje pri pripravi letnih predračunov ter strateških (dolgoročnih) planov podjetja,
  - b) notranje obračune poslovanja,
  - c) izračunavanje in preučevanje internih poslovnih rezultatov,
  - d) odgovornost za notranje informiranje, strokovno svetovanje in analiziranje naložb ter ostale zadolžitve.
2. odločevalno naravnano računovodstvo za zunanje potrebe, ki vsebuje:
  - a) izračunavanje in preučevanje zunanje poslovne in finančne uspešnosti,
  - b) pripravljanje in pojasnjevanje ostalih zunanjih poslovnih informacij.

Trend globalizacije poslovanja, vse krajši življenjski cikli produktov, prehajanje iz masovne proizvodnje k zagotavljanju večje fleksibilnosti proizvodnje, povečevanje tveganj pri poslovanju in ostali vplivi iz okolja so prinesli spremembe tudi poslovodnemu računovodstvu v njegovi vlogi pri poslovanju podjetja (Hočevar 2001, str. 181). Okolje zahteva od managementa hitro in odločno ukrepanje, ki je izvedljivo le ob razpolaganju z ustreznimi in pravočasnimi informacijami. Priprava takšnih informacij je naloga kontrolinga in običajno pomembo vplivajo na odločitve poslovodstva.

### **1.3 Razlike med poslovodnim računovodstvom in finančnim računovodstvom**

Kontroling oziroma poslovodno računovodstvo predstavlja tisti del računovodskega sistema v podjetju, ki skrbi za informacije za managersko odločanje. Iz tega vidika se bistveno razlikuje od finančnega računovodstva. V nadaljevanju si bomo ogledali glavne razlike.

Poslovodno računovodstvo se od finančnega računovodstva razlikuje po nekaterih ključnih lastnostih (Hočevar, 2007, str. 6; Gowthorpe, 2005, str. 3 ):

1. Informacije poslovodnega računovodstva se uporabljajo znotraj podjetja, zato so tudi poročila prilagojena internim potrebam, medtem ko so informacije finančnega računovodstva vezane na regulatorne predpise in namenjene zlasti zunanjim uporabnikom.
2. Informacije poslovodnega računovodstva so orientirane v prihodnje poslovanje. Poslovodstvo si z njimi pomaga pri usmerjanju poslovanja, zato so te informacije lahko manj natančne od drugih računovodskih informacij. Na drugi strani informacije

finančnega računovodstva temeljijo na minulih dogodkih, zato so lahko in morajo biti bolj natančne.

3. Bistvena vrednost poslovnih informacij je njihova ustreznost. To pomeni, da morajo ustrezati potrebam odločanja na vseh ravneh, pogostost poročanja pa je odvisna od zahtev in namenov managementa. Poslovno računovodstvo se poleg finančnih podatkov redno poslužuje tudi nefinančnih.

Primerjavo upravljalnega računovodstva s finančnim računovodstvom, kot jo je opredelil Hilton, prikazuje Tabela 1.

*Tabela 1: Razlike med upravljalnim in finančnim računovodstvom*

UPRAVLJALNO RAČUNOVODSTVO	FINANČNO RAČUNOVODSTVO
<b>Uporabniki informacij</b>	
Poslovodstvo v podjetju.	Zainteresirane skupine zunaj podjetja.
<b>Regulativa</b>	
Ni zavezujočih predpisov, saj so le notranji uporabniki.	Predpisana in upoštevati se morajo računovodski standardi.
<b>Vir podatkov</b>	
Poleg računovodskih se uporablja tudi številne druge podatke, kot so podatki o količini in ceni materiala, reklamacijah, povpraševanju, trajanju proizvodnega procesa itd.	Osnovni računovodski sistem podjetja, ki zbira finančne informacije.
<b>Narava poročil in postopkov</b>	
Pogosto se pripravlja poročila za posamezna področja v podjetju, kot so službe, divizije, geografske regije ali proizvodne linije. Zajame se pretekle podatke in na njihovi osnovi pripravi projekcije prihodnjega poslovanja.	Predmet poročanja je podjetje kot celota, prikazuje pa se informacije o preteklem poslovanju.

*Vir: H. H. Hilton, Managerial Accounting, 1997, str. 8.*

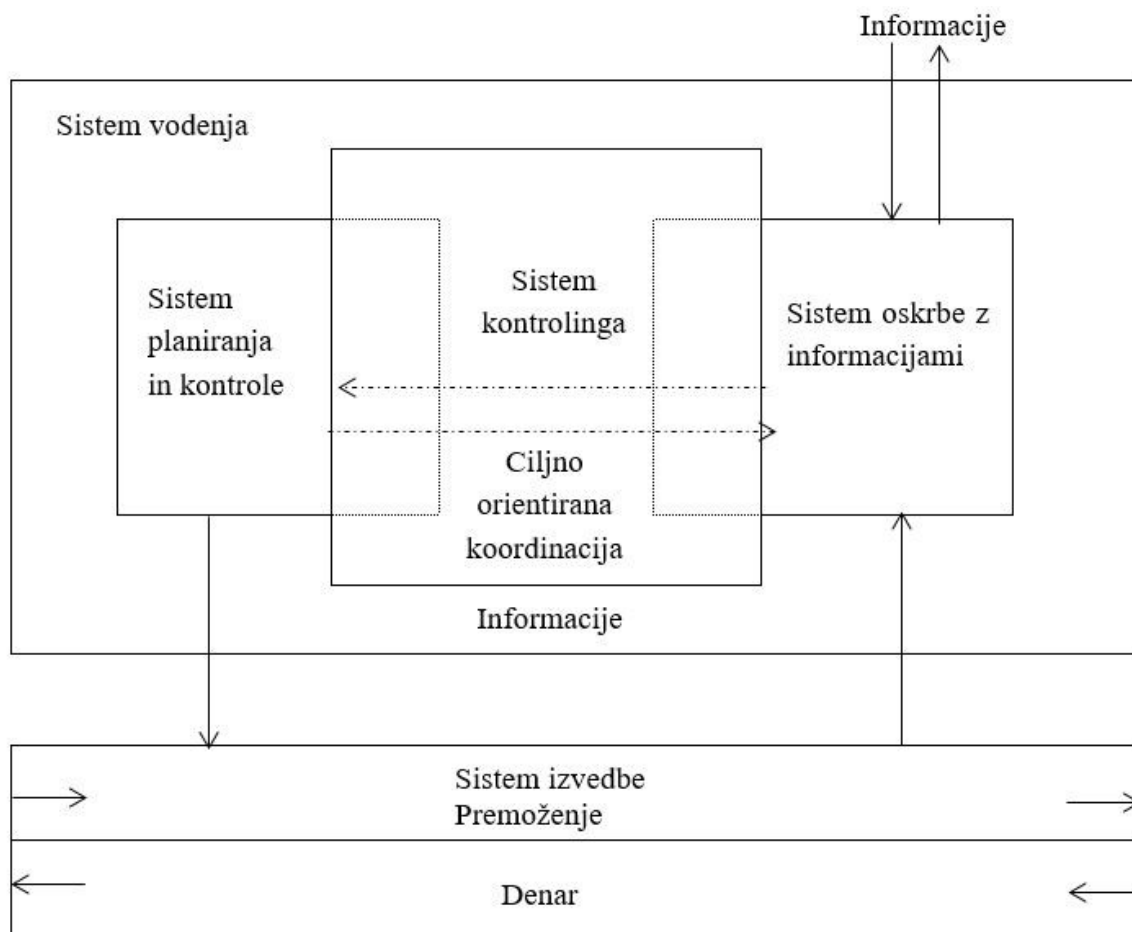
Najpomembnejša razlika pa je ta, da so informacije iz poslovnega računovodstva usmerjene k notranjim uporabnikom, informacije finančnega računovodstva pa k zunanjim uporabnikom (Hočevar, 2007, str. 6). Zaradi tega dejstva lahko poslovne informacije vsebujejo tudi projekcije prihodnjega poslovanja, ki so poslovna skrivnost vsakega podjetja, pomagajo pa managementu reševati problem negotove prihodnosti.

## 1.4 Vloga kontrolinga

Kontroling opravlja vlogo posrednika med vodstvom družbe in njenimi posameznimi deli. To pa so lahko posamezne službe, sektorji, podružnice, odvisne družbe in podobno. Čim večja je organizacija in čim bolj je organizirana po načelu decentraliziranosti, tem bolj izrazita je ta posredniška vloga kontrolinga. Je osrednja točka, preko katere tečejo poslovodne informacije od poslovnih enot k managementu.

Sistem kontrolinga po Horvathu, enem od utemeljiteljev nemškega tipa kontrolinga, je prikazana na Sliki 3:

Slika 3: Sistem kontrolinga



Vir: P. Horvath, *Controlling*, 2003, str. 115.

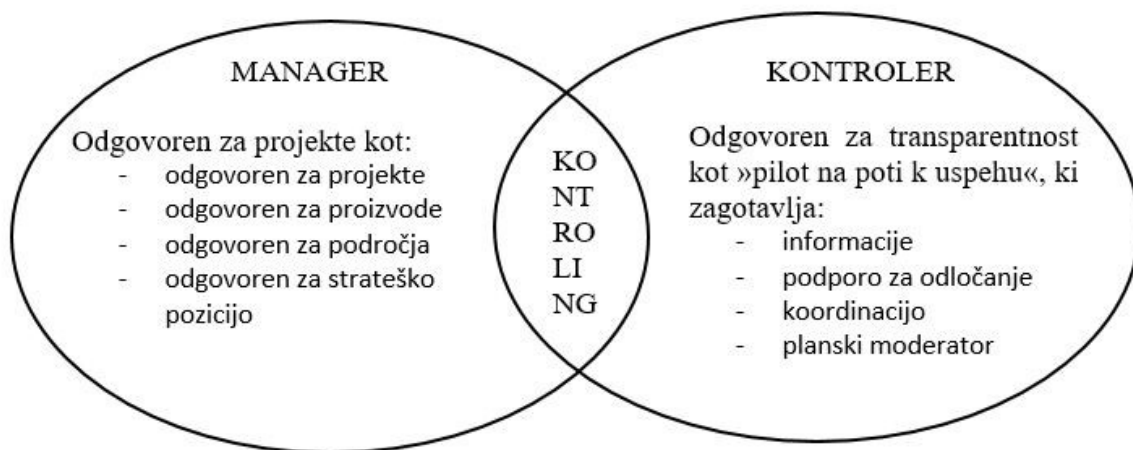
Kot je razvidno iz Slike 3, je sistem vodenja ločen na sistem planiranja in kontrole, ki se v nekaterih podjetjih pojavlja kot samostojna organizacijska enota, in sistem oskrbe z informacijami. Preko obeh sistemov je postavljen kontroling, kot sistem koordinacije za ciljno orientirano usklajenost planiranja, kontrole in oskrbe z informacijami.

Horvath je tako controlling opredelil kot eno osrednjih funkcij sistema vodenja. Controlling v tem sistemu nastopa kot agent oziroma koordinator, preko katerega poslovodstvo pokriva dva ključna dejavnika uspešnega vodenja, to sta sistem planiranja in kontrole ter sistem informiranja. Njuna medsebojna usklajenost in odzivnost je predpogoj uspešnega vodenja in ta naloga je zaupana in določena controllingu.

Ker ima controlling na voljo vse razpoložljive informacije o preteklem in trenutnem poslovanju celotne družbe in ima pred seboj tudi načrtovane cilje in strateške usmeritve, zna razbrati, na kateri točki se podjetje trenutno nahaja in katere so smeri, ki vodijo do želenega cilja. Tako lahko rečemo, da ima controlling tudi vlogo navigatorja, da s svojimi informacijami nakazuje in pojasnjuje poslovodstvu, kako ravnati za doseg optimalnih rezultatov.

Na ta način sta manager in kontroler operativno tesno povezana drug z drugim preko funkcije controllinga, kar prikazuje Slika 4.

*Slika 4: Controlling na preseku med managerjem in kontrolerjem*



*Vir: P. Horvath, Controlling, 2003, str. 21.*

Horvath (2003, str. 215–216) govori tudi o t.i. samokontrollingu, saj meje med nalogami managerja in nalogami kontrolerja niso strogo začrtane. Vsebina dela se delno prekriva in od posameznikov, zlasti na strani managementa, je odvisno, kolikšen del nalog controllinga bodo vzeli za svoje lastne naloge. Pri tem pa ne posega v temeljne naloge kontrolerja, saj kontroler ne planira in kontrolira, nudi pa podporo managementu pri zagotavljanju planskih in kontrolnih nalog.

Zlasti v večjih organizacijah se pojavlja potreba po zagotavljanju namenske kontrolinške podpore posameznemu področnemu managerju. V takih primerih se lahko controlling razdeli na manjše podsisteme, kar omogoča bolj ciljno orientirane analize in informacije. Gre za

funkcijske oziroma področne kontrolinge, ki delujejo v okviru podjetja. Tako poznamo; kontroling projektov; trženjski kontroling, ki skrbi za koordinacijo in optimizacijo trženjskih dejavnosti podjetja; finančni kontroling, ki služi kot podpora finančnim odločitvam; razvojni kontroling; kadrovski kontroling, itd.

## **1.5 Operativni in strateški kontroling**

Ločiti moramo med operativnim in strateškim kontrolingom ter njihovimi nalogami. V nadaljevanju bomo zato natančno opredelili operativni in strateški kontroling ter tudi njihove naloge in cilje.

### **1.5.1 Operativni kontroling**

Cilj operativnega (izvedbenega) kontrolinga je tekoče spremljanje poslovanja na vseh ravneh družbe, ugotavljanje odmikov od načrtovanih ciljev ter pri tem zagotavljanje čim več informacij o vzrokih oziroma razlogih za doseganje ali nedoseganje ciljev ter indentificiranje potencialne nevarnosti in kritičnih točk.

Ena temeljnih funkcij operativnega kontrolinga je tako tudi računovodsko predračunavanje. Predračuni so merilo za ukrepanje, kajti predstavljajo predvideno in želeno poslovanje. Predračuni so podlaga za spremljanje in ocenjevanje dela poslovodij in s tem vplivajo na njihovo motivacijo in motivacijo zaposlenih (Kocbek, 2007, str. 11).

Računovodsko predračunavanje se navezuje tudi na poslovodsko funkcijo organiziranja s tem, da poskrbi za ujemanje predračunov posameznih enot s predračuni celotnega podjetja. V primeru, ko tekoče poslovanje negativno odstopa od načrtovanega, predstavljajo predračuni poslovodstvu temelj za ukrepanje, saj vsebujejo jasne naloge in cilje, ki jih je potrebno realizirati.

Druga temeljna funkcija operativnega kontrolinga pa je njegova usmerjenost k zagotavljanju poslovnega uspeha, plačilne sposobnosti, ekonomičnosti in rentabilnosti ter usmerjenosti k zagotavljanju donosnosti. Osnovna tema preučevanja mu je družba s poudarkom na stroških in uspehu. Medtem ko poslovni izid podjetja pokažejo že računovodski izkazi, je operativni kontroling v tem delu tisti, ki zagotavlja izračune dobičkonosnosti za posamezni del podjetja. Kot del podjetja pa lahko razumemo posamezno poslovno enoto, funkcijsko področje, produkt, segment strank ali celo posamezno stranko. V kolikšni meri in s kakšno natančnostjo uspe kontrolingu izračunati dobičkonosnost teh delov podjetja, pa je v dobršni meri odvisno od razpoložljivosti podatkov in informacijske razvitosti, kar bom predstavil v nadaljevanju.

## 1.5.2 Strateški kontroling

Strateški kontroling je novejša veja kontrolinga, ki se je skozi čas razvila iz operativnega kontrolinga. Tekom let je gospodarsko okolje postajalo vse bolj konkurenčno, kar je vodilo k vse večji tekmi za obstoj na trgu in iskanju poti za poslovno rast. Temu pa niso več zadostovali poslovni načrti za prihajajoče leto, temveč se je uveljavila izdelava dolgoročnih strategij rasti in razvoje družbe. Strateške odločitve sprejema najvišje vodstvo in naloga strateškega kontrolinga je povečati kakovost strateških odločitev, od katerih pa je v veliki meri odvisna prihodnost podjetja. Na eni strani so operativni ukrepi uspešnejši, če imajo ustrezno strateško podporo, hkrati pa zgrešene strateške plane težko saniramo z operativnimi ukrepi.

Strateški kontroling mora tako zagotoviti ustrezne informacije o ekonomskih učinkih posameznih poslovnih odločitev. Do takih informacij pride v dveh ključnih korakih: s strateškim nadziranjem, ki opravlja preučevanje ekonomskih vplivov preteklih poslovnih odločitev, in s strateškim načrtovanjem, ki se nanaša na ocenjevanje ekonomskih posledic bodočih poslovnih odločitev (Kocbek, 2007, str. 11).

Strateški kontroling ima nalogo prepoznavati priložnosti podjetja v okolju, v katerem deluje oziroma se želi širiti, in za doseg tega cilja opredeliti že današnje ravnanje, ki bo podjetje usmerilo na zeleno smer. Rezultat tega delovanja je strategija podjetja.

Temeljni instrumenti strateškega načrtovanja so (Gagović, 2013, str. 15):

1. SWOT analiza,
2. obvladovanje ciljnih stroškov,
3. analiza podjetja,
4. analiziranje konkurence,
5. obvladovanje kakovosti,
6. instrumenti za določitev strateškega položaja podjetja,
7. strateško nadziranje,
8. planiranje strategij.

Postopek priprave strategije je dinamičen proces, za katerega je potrebna vizija, intuicija ter vključenost širšega kroga zaposlenih. Današnje informacijske rešitve omogočajo sledenje strateških ciljev s povezovanjem različnih področij v podjetju. Doseganje ciljev se zagotavlja s prilagoditvami pri vodenju, strukturi, informacijskih in kontrolnih sistemih ter človeških virih (Dimovski, Penger, & Žnidaršič, 2003, str. 102).

V okolju podjetja prihaja do vedno novih nevarnosti, in če želi podjetje napredovati, se mora pred njimi zaščititi oziroma jih uporabiti v svoj korist. Slywotzky in Drzik (2005, str. 80) umeščata velike nevarnosti v skupno, imenovano strateško tveganje. Strateško tveganje



predstavlja nabor zunanjih vplivov in trendov, ki lahko ogrozijo pot rasti podjetja in njegove vrednosti.

Kot strateško tveganje lahko opredelimo množico negotovosti, podjetje pa se pred njimi lahko in mora zavarovati s sistematičnim pristopom k upravljanju strateškega tveganja. To pa ne pomeni, da se mora riziku nujno izogniti. Lahko se postavi v vlogo oblikovalca rizika in na tak način začne agresivnejše nastopati na trgu. Tveganja po drugi strani lahko pomeni tudi priložnost za uspeh (Slywotzky, & Drzik, 2005, str. 80–81).

Nemalokrat je potrebno ob novi strategiji spremeniti tudi organizacijsko strukturo podjetja. Za uresničevanje strateških ciljev podjetja je nujno, da se oblikuje tudi cilje posameznih poslovnih področij. V primeru, da se zazna kakršnekoli potencialne ovire, ki bi izhajale iz organizacijske strukture podjetja, kar po drugi strani pomeni tudi iz razmejevanja odgovornosti posameznega managerja, je smiselno tovrstne slabosti odpraviti s reorganizacijo.

Pri vzpostavitvi kontrolinga za zagotavljanje podpore strateškemu načrtovanju, je ključno naslednje (Kavčič et al., 2007, str. 18):

1. Podpora strateškim odločitvam: kontroler je tisti, ki v poročili vizualizira strateške odločitve in posledice, ki jih te odločitve prinašajo. Zato ni dovolj, da kontroler samo analizira preteklo poslovanje, biti mora soustvarjalec pri strateškem načrtovanju in pri spremljanju njegovega uresničevanja. V primeru spremenjenih razmer mora zaznati potrebo po prilagoditvi novim poslovnim okoliščinam in opravljati revizijo izvedenih ukrepov.
2. Transparentno komuniciranje: kontroler mora managementu zagotavljati celovite in uporabne informacije, hkrati pa jih mora podajati na način, da so razumljive tudi osebam, ki so računovodsko manj strokovne.
3. Opredelitev vrste odločitve: kontroler mora dati odločevalcem pomembne, koristne in pravočasne informacije. Kontroler lahko lažje predvidi, katere informacije so potrebne, če odločitve v podjetju razdelimo v dve vrsti: odločitve v zvezi z naložbami in o vpeljavi novih dejavnosti, ter na drugi strani odločitve o vrednotenju zdajšnjega stanja.
4. Izbor ustreznih finančnih in nefinančnih kazalnikov za ocenjevanje uspešnosti poslovanja.
5. Dajanje le pomembnih informacij: v času množice podatkov lahko kontrolerjeva selekcija informacij bistveno vpliva na odločitve managementa.

Analiza poslovanja pomeni razčlenjevanje posameznih dogodkov na vzročno-posledične povezave, ki nam pojasnijo razloge, kako in zakaj je do nekega dogodka prišlo. Za tako analizo moramo preučiti tako kvantitativne kot kvalitativne informacije. Pri tem moramo take informacije najprej zbrati in jih smiselno urediti, nato pa jih primerjati in ustrezno prikazati v poročilu. Kakovost analize lahko merimo s točnostjo podatkov, še pomembnejša

pa je sporočilnost informacij v pripravljenem poročilu z vsebinsko obrazložitvijo in predlogi za izboljšanje rezultatov (Bričl, 2008, str. 54).

Cilj analiziranja je z natančno preučitvijo problema pridobiti informacije z dodano vrednostjo. To pa uporabniku daje strokovno podlaga za sprejemanje poslovnih odločitev (Koletnik, 1997, str. 34).

Analizo poslovanja sestavljajo trije vidiki:

1. Ekonomski vidik je osnovni namen vsake poslovne analize z namenom povečevanja poslovnih rezultatov poslovanja. Z analiziranjem dobimo odgovore na odmike pri doseganju ekonomskih ciljev in s tem identificiramo vzroke na trenutno situacijo. S pomočjo analiziranja tako pripravimo podlago ukrepom za uspešnejše gospodarjenje v prihodnje.
2. Organizacijski vidik – organizacijski namen analiziranja poslovanja podjetja se odraža zlasti na delu vzpostavljanja optimalnih miselnih in izvedbenih procesov pri odločanju in poslovanju. Le celovit organizacijski proces, ki je razčlenjen na različne sklope (načrtovanje, vodenje, organiziranje, kontroliranje), vzpostavlja povezavo med procesom analiziranja in doseganjem ekonomske uspešnosti.
3. Uporabniški vidik – namen vsake analize poslovanja je odvisen od interesov uporabnikov. Rezultati analize so lahko dostopni različnemu krogu uporabnikov, pri tem pa je nujno potrebno upoštevati pristojnosti posameznih odločevalnih nivojev. Višji nivoji običajno prejemajo poročila v bolj strjeni obliki, nižji nivoju pa praviloma potrebujejo več analitike. Vsako od teh pa mora imeti ustrezno sporočilno vrednost ter mora biti prilagojeno potrebam in sposobnostim uporabnika.

Uspešnost poslovanja lahko prikazujemo z različnimi metodami, najbolj pogosta pa so naslednja tri orodja: odmiki, kazalci in kazalniki.

Odmiki so najbolj osnovna metoda, ko se primerja posamezne rezultate s primerljivimi vrednostmi. S to metodo ugotavljamo pozitivna ali negativna odstopanja doseženih rezultatov v različnih obdobjih ali s planiranimi vrednostmi. Pri tem je ključnega pomena, da med seboj primerjamo enaka časovna obdobja, z ustreznimi predračuni in z ekonomskimi učinki, ovrednotenimi po enakih metodah. Za nastali odmik je potrebno opredeliti vzroke, običajno pa ta metoda poslovodstvu ne da dovolj specifičnih informacij za neposredno ukrepanje.

Kazalci so absolutno izražene vrednosti. Kot najpogostejši kazalec se pojavlja število zaposlencev. Kazalci nam dajejo veliko sporočilno vrednost posamezne ekonomske kategorije, pri tem pa so omejeno primerljivi z daljšim časovnim obdobjem oziroma s konkurenco na trgu. Pogosto se jim da večji poudarek v času recesije ali pa pri sanacijah

podjetij, ko je glavni poudarek na obvladovanju stroškov. V običajnih poslovnih razmerah pa poslovodstvo bolj zanima dodana vrednost na zaposlenega, kar pa že predstavlja kazalnik.

Računovodski kazalniki so relativna števila, ki se nanašajo na gospodarske kategorije, o katerih obstajajo računovodski podatki (PSR 8.23). Kazalnik je lahko opredeljen kot koeficient, indeks ali stopnja udeležbe. Kazalnik je relativno izražena ekonomska kategorija. Koeficient je relativno število, ki izraža razmerje med raznovrstnima velikostma, ki pa sta primerljivi. Indeks je relativno število, ki izraža razmerje med istovrstnima velikostma. Stopnja udeležbe pa je relativno število, ki izraža razmerje med istovrstnima velikostma, od katerih se prva nanaša na del in druga na celoto istega pojava (PSR 8.37). Kolenik (1997, str. 47) je opredelil, da so kazalci in kazalniki absolutna in relativna števila, ki prikazujejo zapletene procese, razmerja in sestave na razmeroma preprost način ter s tem omogočajo hiter in obsežen pregled nad opazovanimi dejavniki. Slabost kazalcev je, da imajo razmeroma slabo izrazno moč za primerjavo v prostoru. Zato se pogosteje kot kazalci uporabljajo kazalniki. Bistveno je, da kazalniki kažejo razmerja med postavkami, ki so vsebinsko smiselne ter z različnih zornih kotov obravnavajo uspešnost in kažejo vzroke uspešnosti ali neuspešnosti poslovanja podjetja.

Tekavčič (2001, str. 67–68) pravi, da analiza s pomočjo kazalnikov predstavlja jasne in razumljive informacije o poslovanju podjetja. Še višja dodana vrednost pa je njihova možnost primerjave s preteklimi rezultati in zlasti s konkurenco na trgu. Omogočajo prepoznavanjem nenormalnih ali spreminjajočih se razmer ter ugotavljanje pomembnejših odstopanj oziroma ozkih grl z vidika konkurenčnosti. Na ta način so kazalniki napovedovalci prihodnjega poslovanja podjetja.

## **2 MODELİ STRATEŠKEGA MANAGEMENTA**

Sodobni modeli managementa je prešli različne faze razvoja. Vsaka naslednja faza v razvoju je pomenila nadgradnjo prejšnje. Poznamo več vrst modernih modelov managementa, kot so (Duh, 2002, str. 166–207):

1. evropski modeli: Sanktgallenski model integralnega managementa, Züriški model integralnega managementa in model strateškega managementa po Hinterhuberju,
2. ameriški modeli: model strateškega managementa po Haxu in Majlufu, model strateškega managementa po Hungerju in Wheelenu in model strateškega managementa po Pearcu in Robinsonu in
3. slovenski modeli: Kraljev model interesnega vodenja politike podjetja, model strateškega upravljanja in vodenja po Pučku in mariborski model integralnega managementa.

V nadaljevanju bom predstavil model Hinterhuberja in Pučka.

## 2.1 Model strateškega managementa po Hinterhuberju

Hinterhuberjev model strateškega managementa (Hinterhuber, 2004a, str. 73–77) temelji na sedmih sklopih:

1. vizija,
2. politika podjetja,
3. strategija,
4. cilji/okvirni pogoji,
5. organizacija,
6. uresničevanje,
7. kultura podjetja.

Vizija predstavlja smer in smisel delovanja podjetja, hkrati pa pripomore pri uresničevanju materialnih in duhovnih vrednot. Vizija so sanje o spremembi okolja v njegovih materialnih (katere zahteve naj izpolni podjetje) in duhovnih (kaj naj podjetje naredi za izboljšanje sveta) dimenzijah. Vizijo podjetja in ključne strateške usmeritve v podjetju določi ozka skupina ljudi ali celo samo ena oseba. Ta oseba ali skupina naj bi zato posebej vizijo. S tem pa predstavlja primerno podlago za dobro politiko podjetja in njegovo kulturo ter na koncu dobro strategijo (Kaisersberger, 2007, str. 10).

Vizijo sestavljajo tri komponente: odprtost (orientiranost navzven, upoštevanje potreb ljudi), spontanost (orientiranost navznoter) in realnost (Hinterhuber, 2004a, str. 77).

Politika podjetja je celovitost temeljnih načel podjetja, ki so delno opredeljena v formalnih oblikah, delno pa se jih sporoča ustno. Politika z definiranjem primernih vrednot, norm in idealov, nakazuje na željeno ravnanje znotraj podjetja. Le-te so izraz etičnih, moralnih in psiholoških vrednot podjetja in/ali najvišjih ravni managementa.

Temeljna načela podjetja se nanašajo na (Hinterhuber, 2004a, str. 93):

1. določanje ciljev in področja delovanja podjetja (na katere trge želi podjetje in na kakšnih osnovah?),
2. definiranje odgovornosti podjetja do zaposlenih, kupcev, lastnikov, dobaviteljev, povezanih podjetij in države,
3. vrednotenje uspešnosti strategij in
4. oblikovanje strateških zaveznikov.

Strategija je dolgoročni načrt podjetja. Postavljanje strategije podjetja je postopek, ki temelji na opredelitvi osnovne razvojne usmeritve podjetja, na podlagi katere sprejme strateške načrte, ki napovedujejo podjetju razvoj v zeleni smeri.

Podjetje si s strategijo začrta, kateri trgov in tržnim segmentom se bo v bodoče ciljno posvečalo ter s kakšnim namenom. Hkrati mora podjetje opredeliti, kako bo vodilo svoje strateške poslovne enote, ki delujejo na definiranih trgih, tržnih segmentih in tržnih nišah, da bo podjetje dolgoročno izboljševalo svoj konkurenčni položaj.

Cilji/okvirni pogoji so direktive posameznim funkcijskim področjem podjetja. Postavitev direktiv je naloga vodstva podjetja. Direktive so smernice za funkcijska področja, pri čemer so vodje funkcijskih področij odgovorni za to, da strategijo svojega področja prilagodijo strategiji podjetja.

Naloga direktiv je (Hinterhuber, 1992, str. 11):

1. določiti smernice in pogoje za konkretne odločitve in ukrepe na funkcijskih področjih (funkcija planiranja),
2. zagotoviti pravilno razumevanje strategij na funkcijskih področjih z namenom, da so odločitve na funkcijskih področjih v skladu s strategijo podjetja in sprejete ob pravem času s strani odgovornih (kohezijska funkcija) in
3. pregledati rezultate strategij funkcijskih področij in akcijske programe, da je mogoča pravočasna revizija strategij (kontrolna funkcija).

Organizacija podjetja pomembno vpliva na doseganje strateških načrtov. Zato je pogosto spremenjeni strategiji potrebno prilagoditi organizacijsko strukturo. Na ta način se lahko podjetje že vnaprej izogne morebitnim procesnim težavam pri uresničevanju strategije. Optimalna organizacijska struktura je lastna vsakemu posameznemu podjetju, kar pomeni, da ni mogoče določiti univerzalnega organizacijskega modela, ki bi veljal za vsako podjetje.

Uresničevanje strategij (Hinterhuber, 2004b, str. 206), se nanaša na kratkoročno, srednjeročno in dolgoročno izvedbeno planiranje, ki se nanaša na opredeljeno časovno obdobje in vsebujejo tudi akcijske načrte za doseganje načrtovanih strateških ciljev. Vzpostavi se nadzor s primerjavo doseženih rezultatov s planiranim in poleg njega se oblikuje tudi motivacijski sistem, ki vzpodbuja poslovodstvo k uresničevanju strateških ciljev.

Kultura podjetja je nabor temeljnih domnev, ki jih je posamezna skupina odkrila, razvila ali prilagodila, ko se je učila spopadati se s problemi eksterne adaptacije in interne integracije; vzorec, ki se je pokazal dovolj dober, da ga priznavajo kot veljavnega in zato novim članom želijo poosebiti enak način mišljenja in dojemanja problemov (Schein, 2004, str. 17).

Pri kulturi podjetja moramo upoštevati dve ravni, ki se običajno oblikujeta v podjetju. Na eni strani so vrednote in nagibi poslovodstva, pa drugi strani pa vrednote zaposlenih. Smer

razvoja kulture se oblikuje na ravni posloводства, od zaposlenih pa je odvisno, ali bo taka kultura tudi zaživela in se uveljavila v praksi.

Kultura mora biti usmerjena v prihodnost in se odražati v vrednotah podjetja. Iz tega izhaja, da je vsakemu podjetju izziv, kako kulturo podjetja uskladiti s strategijamo. Preoblikovanje kulture podjetja je dolgotrajen proces, ki ga ni mogoče izvesti preko noči, saj zahteva veliko taktičnih in premišljenih ukrepov skozi daljše časovno obdobje.

Vsi elementi strateškega managementa po Hinterhuberju so medsebojno povezani in kakršnakoli odstopanja od zastavljenih ciljev zahtevajo ponoven pregled celotnega procesa. Spremljanje harmonične povezanosti vseh sedmih členov med seboj ter stanje in razvoj posameznega člana pa je naloga strateškega kontrolinga. Ta mora v primeru ugotovljenih odstopanj pravočasno ukrepati. Gre pa za ponavljajoč se proces, v katerem je nujno potrebno upoštevati tudi vplive okolja.

## 2.2 Model strateškega managementa po Pučku

Pučkov model strateškega managementa (2003, str. 115) predstavlja proces strateškega managementa v treh osnovnih korakih, vsaka od teh pa je razdeljena na podaktivnosti.

Tabela 2 prikazuje shematični model procesa upravljanja in posloводства v podjetju.

*Tabela 2: Shematičen model procesa upravljanja in posloводства podjetja*

<b>Planske predpostavke</b>	<b>Proces strateškega planiranja</b>				<b>Uresničevanje in kontrola</b>
Ocenjevanje okolja	Celovito ocenjevanje podjetja:	Postavljanje planskih ciljev	Razvijanje strategij:	Ocenjevanje strategij	Taktično planiranje
Analiza posloводства	Prednosti in slabosti	Ugotavljanje planske vrzeli	Celovitih Poslovnih Funkcijskih	Izbira strategije	Programiranje Predračunavanje Kadrovanje Usmerjanje Kontrola
Vizija in poslanstvo	Priložnosti in nevarnosti				

*Vir: D. Pučko, Strateško upravljanje, 2003, str. 115.*

Določitev planskih predpostavk določa izhodišče za strateško upravljanje in poslovanje v podjetju in vsebuje oceno ključnih dejavnikov.

Naredi se oceno družbeno-ekonomskega okolja, v katerem podjetje deluje: vsako podjetje je del širšega okolja, s katerim tvorita medsebojni odnos in vpliv, to okolje pa lahko razdelimo na več manjših celot (Pučko, 2003, str. 8): naravno, gospodarsko, tehnično-tehnološko, politično-pravno, kulturno okolje in podobno. Preučitev okolja je ključnega pomena za dobro strateško pozicioniranje podjetja in določitev ustreznih razvojnih usmeritev.

Pregleda se ugotovitve v preteklosti opravljenih analiz poslovanja: Bolj kakovostne analize tekočega poslovanja kot v podjetju opravljajo, lažje jim je tudi pri izvajanju strateških analiz (Pučko, 2003, str. 125). Tekoče analize dajo jasno sliko o trenutnih zmogljivostih, poslovni uspešnosti podjetja in šibkih točkah, na katere mora biti podjetje še posebej pozorno.

Opredele se vizija in poslanstvo podjetja kot dveh pomembnih izhodišč vsega nadaljnjega strateškega odločanja: Vizija in poslanstvo sta del vsake dobre strategije, predstavljata pa osnovni cilj, za doseg katerega postavljamo strategijo. Vizija podjetja predstavlja zeleno boljše stanje v prihodnosti, temeljiti pa mora na realnih predpostavkah, kar pomeni, da mora biti izvedljiva. S poslanstvom podjetja pa se opredeli bistvo njegovega delovanja in razlog za njegov obstoj. S poslanstvom se običajno opredeli odnos do kupcev, zaposlencev, do ciljnih trgov itd.

Proces strateškega planiranja se prične s celovito analizo prednosti in slabosti ter poslovnih priložnosti in nevarnosti podjetja (angl. *Strengths, Weaknesses, Opportunities, Threats*, v nadaljevanju SWOT).

SWOT analizo delamo s tremi glavnimi nameni (Pučko, 2003, str. 139):

1. na podlagi poznavanja sedanjih prednosti in slabosti organizacije ugotoviti njene najbolj verjetne prihodnje poslovne možnosti podjetja in nevarnosti, ki jim utegne biti v okolju izpostavljeno,
2. ugotoviti osnovne razvojne probleme podjetja, s katerimi se je treba na planski način spoprijeti ter
3. ugotoviti prve možne elemente razvojne strategije podjetja za prihodnje obdobje na podlagi poznavanja profilov prednosti in slabosti ter možnosti in nevarnosti konkretnega podjetja.

Postavitev strateških planskih ciljev je naslednji korak, ki temelji na SWOT analizi in izbranim viziji in poslanstvu, predstavlja pa zeleni rezultat podjetja. Pučko (2003, str. 162) trdi, da si mora podjetje postaviti svoje strateške planske cilje v okviru predvidevanj razvoj v okolju za vse tiste sestavine, o katerih meni, da je zanje to potrebno. Izraženi pa so s ciljno

linijo, ki ponazarja zaželeno stopnjo doseganja posameznega planskega cilja v prihodnjih obdobjih znotraj planskega obdobja.

Razvijanje celovitih in funkcijskih strategij ter njihova izbira sta zadnji fazi v pripravi strategije. Celovita strategija opredeljuje cilje na ravni podjetja in opredeljuje naslednje velike odločitve (Pučko, 2003, str. 173):

1. razvoj portfelja strateških poslovnih področij v podjetju,
2. razvijanje povezav med strateškimi poslovnimi enotami in o sinergijah med njimi,
3. uravnoteževanje tveganj in tokov dobička v okviru podjetja,
4. uravnoteževanje denarnih tokov v okviru podjetja in
5. zaželene rezultate, ki naj bi jih enote in podjetje kot celota dosegali.

Funkcijske strategije morajo izhajati iz celovite strategije podjetja ali biti vsaj skladne z njo, opredeljujejo pa razvoj posameznega funkcijskega področja v podjetju.

Zadnji člen Pučkovega modela strateškega managementa sta uresničevanje in kontrola strategije. Gre za zelo obsežen sklop aktivnosti in ukrepov, ki morajo zagotoviti, da se bo sprejeta strategija začela udeleževati v praksi. Pučko (2003, str. 321) pravi, da mora poslovodstvo dati vsaj tri odgovore: kdo bo uresničeval strategijo, kaj mora delati in kako bo delal, kar je treba. Ti odgovori običajno terjajo kadrovske in organizacijske spremembe, definiranje natančnih operativnih planov ter sprotno spremljanje odmikov od postavljenih ciljev.

Rezultat celostne analize in vsebinsko povezanih aktivnosti strateškega načrtovanja dajo podjetju celovito strategijo. Te glede na smer rasti in razvoja delimo na (Pučko, 2003, str. 175–187):

1. strategije rasti (razvoja), ki imajo za cilj nove trge, nove proizvode ali proizvodjalne metode,
2. strategije stabilizacije, ki so najbolj pogoste v času zaostrenih gospodarskih razmer,
3. strategije krčenja, ki pomenijo osredotočanje na ključna poslovna področja in opuščanje manj perspektivnih proizvodov ali dejavnosti.

### **2.3 Uravnoteženi sistem kazalnikov**

Ker klasična računovodska merila ne zagotavljajo vrednotenja prave konkurenčne prednosti podjetja in imajo klasična računovodska merila kar nekaj slabosti, je nastala potreba po novem izkazovanju ter merjenju uspešnosti podjetij. Slabost klasičnih računovodskih meril se kaže predvsem v kratkoročnosti merjenja, prikrojevanju podatkov in osredotočenosti na opredmetena osnovna sredstva (Hočevar, Čadež, & Novak, 2012, str. 273). Kot odgovor na



predstavljene slabosti se je razvil uravnoteženi sistem kazalnikov (angl. *Balanced Scorecard*, v nadaljevanju BSC).

Osnovni cilj BSC modela je prikaz uspešnosti podjetja na dolgi rok oziroma strateško uspešnost podjetja. V teoriji in praksi so se začeli uveljavljati nefinančni kazalniki za merjenje uspešnosti poslovanja. Nekaj najbolj pogostih nefinančnih kazalnikov je prikazanih v Tabeli 3.

*Tabela 3: Primeri nefinančnih kazalnikov*

<b>Kazalnik</b>	<b>Primer kazalnika</b>
Kakovost	Pritožbe kupcev. Zadovoljstvo kupcev. Statistika odpadkov, popravil in vračil.
Zaloga	Izkoristek skladišnega prostora. Število uskladiščenih enot. Koefficient obračanja po vrsti materiala in proizvodov po lokaciji.
Odpadek materiala	Kakovost vhodnega materiala. Merjenje odpadkov po proizvodih, delovnih postopkih in vrsti materiala.
Vzdrževanje opreme	Statistika izkoristka strojev. Delovanje in okvare strojev. Vzdrževanje strojev.
Razpečevanje	Čas razpečevanja. Vezava dokončnih proizvodov v zaloge. Odstotek izpolnjenih naročil.
Prilagodljivost	Število sestavnih delov po proizvodih. Odstotek enakih sestavnih delov po proizvodih.
Človeški dejavniki	Fluktuacija zaposlenih. Število sodnih sporov z zaposlenimi. Izostajanje z dela.
Varnost	Število zaporednih dni brez delovne nesreče. Število izgubljenih delovnih dni zaradi nesreč.

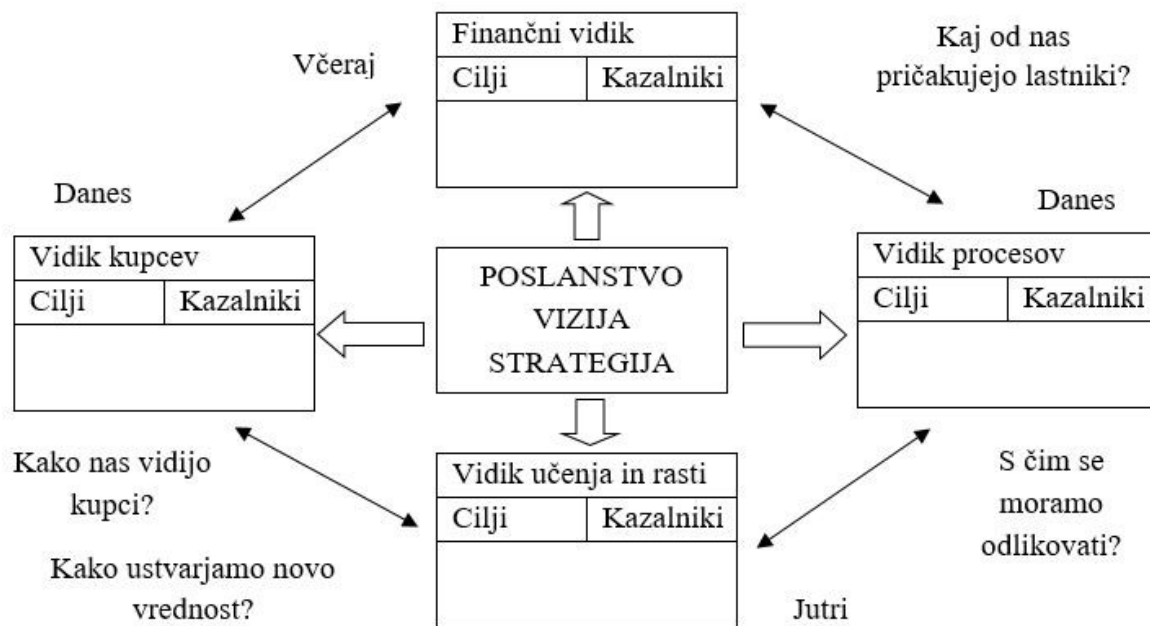
*Vir: Hočevar et al., Poslovodno računovodstvo, 2012, str. 274.*

Izmed vseh modelov merjenja uspešnosti se je najbolj uveljavil ravno BSC model. French in Canadians sta bila prva, ki sta model uporabila, le da v nekoliko drugačni formi. French je začel uporabljati merilo, imenovano nadzorna plošča (angl. *Dashboard*), ki vključuje tako finančne kot nefinančne dejavnike. S tem je postavil koncept BCS modela (Punniyamoorthy, & Murali, 2008, str. 421). Kaplan in Norton sta kasneje razvila BSC model v obliki, kot ga

poznamo danes in ga poimenovala »uravnotežen sistem kazalnikov«. Model sta razvila z namenom, da bi poslovodje in lastniki lahko spremljali uresničevanje strategije podjetja. Bistvo modela je, da omogoča prikaz strategije in poslanstva prek ciljev in meril. Merila praviloma razvrščamo v štiri skupine: finančni vidik, vidik kupcev in vidik notranjih poslovnih procesov ter vidik učenja in rasti (Hočevnar et al., 2012, str. 275).

Slika 5 prikazuje povezavo med omenjenimi vidiki.

Slika 5: Štirje vidiki uravnoteženega sistema kazalnikov



Vir: Hočevnar et al., Poslovodno računovodstvo, 2012, str. 275.

BSC model navaja štiri prepreke, ki ovirajo implementacijo strategije (Punniyamoorthy, & Murali, 2008, str. 423). To so:

1. vizualna prepreka – nanaša se na razumevanje strategije s strani zaposlenih,
2. ljudje – cilji zaposlenih, ki niso povezani s strategijo podjetja,
3. viri – ključni viri so čas, energija in denarna sredstva,
4. management – nezavezanost managementa k delovanju, ki je skladno s strategijo.

BSC kazalniki povezujejo številna navidezno ločena področja poslovanja. S tem so poslovodje prisiljeni obravnavati vse pomembne kazalnike hkrati. BSC od poslovodij tudi zahtevajo, da izberejo kazalnike za vsakega od štirih vidikov in se osredotočijo na ključne. Veliko podjetij namreč uporablja sodobne nefinančne kazalnike za presojanje uspešnosti svojega delovanja, vendar ne določajo in ločujejo med ključnimi in tistimi, ki niso ključni. BSC razmejuje tudi med kratkoročnimi merili uspešnosti in merjenjem dolgoročne

uspešnosti podjetja. BSC je strategija in ne le nadzor, kot je to značilno za klasične sisteme merjenja. Vključuje zaposlene v izbiro med dejanji, ki bodo vodila do skupnega cilja, zato je pomembno, da so z modelom BSC seznanjeni vsi zaposleni. Njihova omejitev pa se lahko kaže v novosti, nepopolnosti in obsežnosti (Hočevar et al., 2012, str. 279).

Prednost predstavljenega modela je njegova uporabnost v kateri koli gospodarski panogi. Kazalniki morajo biti prilagojeni viziji oziroma poslanstvu podjetja, strategiji, tehnologiji in kulturi. Hočevar et al. (2012, str. 278) navajajo naslednje prednosti omenjenega modela: povezanost, nefinančni kazalniki, uresničevanje strategije in uporabnost.

Današnja zaostrena konkurenca na trgu, tehnološki napredek in spremembe v komunikaciji so poslovodje prisilile, da pri opravljanju svojega dela operirajo z veliko količino podatkov pri zagotavljanju strategije, ki bo podjetju omogočila obstoj na trgu.

### **3 RAZVOJ KONTROLINGA**

V 80. letih prejšnjega stoletja je management začel vse bolj dvomiti v samo uporabnost in koristnost računovodskih informacij. Gre za historične podatke, ki odločevalce pri sprejemanju odločitev za prihodnost lahko zavajajo. Kritiki menijo tudi, da računovodske informacije spodbujajo poslovodje h kratkoročni uspešnosti in prikrojevanju informacij. Klasične računovodske informacije zato niso zadoščale za potrebe odločanja v sodobnem načinu poslovanja. Kljub kritiki pa računovodske informacije vseeno predstavljajo pomemben člen v poslovodnem odločanju v organizacijah (Hočevar et al., 2012, str. 328).

Naloga managerjev je odločanje in koordinacija vseh aktivnosti v poslovanju organizacije. Odločanje in usklajevanje poteka v različnih poslovnih funkcijah. Sem sodijo: načrtovanje, organiziranje, vodenje in nadziranje. Za uspešno opravljanje nalog in sprejemanje dobrih odločitev morajo odločevalci imeti ustrezne informacije.

Osrednji del formalnega informacijskega sistema v podjetju je tako kontroling. Kontroling je tisti del računovodskega sistema, ki zagotavlja informacije za poslovodsko odločanje. Osnovni namen kontrolinga je zagotoviti informacije, ki bodo organizaciji omogočile učinkovitejše in uspešnejše delovanje. Pri tem se je potrebno zavedati, da obstajajo različne metode oziroma koncepti za oblikovanje računovodskih informacij za različne namene. V nadaljevanju naloge bom zato podrobneje predstavil poslovodni vidik računovodskih podatkov, načrtovanje, planiranje in računovodsko predračunavanje ter vizualni prikaz informacij.

### **3.1 Prikazovanje računovodskih podatkov s poslovskega vidika**

Poslovno računovodstvo je pogosto pod vplivom finančnega računovodstva. To se kaže v tem, da se metode dela iz finančnega računovodstva prenašajo tudi v poslovno. Kljub temu je potrebno opozoriti na nekatere bistvene razlike med poslovnim in finančnim računovodstvom. Te se zrcalijo v: obveznosti, namenu, uporabnikih, računovodskih standardih, natančnosti informacij, pogostosti poročanja in obsega poročanja ter odgovornosti (Hočevar et al., 2012, str. 330–331).

Z vidika obveznosti poročanja poslovno računovodstvo nima predpisanih oblik in rokov, zato se lahko prosto prilagaja notranjim potrebam podjetja. Na drugi strani finančno računovodstvo regulirajo državni bančni, borzni in drugi predpisi.

Namen informacij poslovnega računovodstva je seznanjanje poslovnega o poslovanju, ti pa podatke uporabljajo za načrtovanje, usklajevanje in nadziranje. Namen finančnega računovodstva je predvsem izdelovanje poročil za zunanje uporabnike.

Uporabniki poslovnih računovodskih informacij so znani. Zaradi tega dejstva so tudi potrebe teh uporabnikov bolj poznane. Računovodje praviloma osebno ne poznajo veliko uporabnikov zunanjih računovodskih poročil.

Računovodski standardi pri oblikovanju poslovnih informacij nimajo najpomembnejše vloge. Za poslovne informacije je pomembnejše, da so koristne, kot pa da so skladne z računovodskimi standardi.

Natančnost informacij je pri poslovnem računovodstvu drugotnega pomena. Poslovodje je potrebno informirati hitro, zato so mnogokrat zadovoljni s približnimi informacijami. Finančni računovodski podatki so v primerjavi s poslovnimi pripravljene skrbneje in natančneje.

Odgovornost pri pravi poročil je načeloma višje pri finančnih računovodskih poročilih, kjer vodstvo zakonsko odgovarja za pravilnost podatkov. Neustrezne poslovne informacije lahko hitro vodijo do napačnih poslovnih odločitev, zato mora biti tudi tu odgovornost pri pravi poročil na visokem nivoju.

### **3.2 Začetki načrtovanja, planiranja in ugotavljanja odmikov**

Naloga kontrolinga je zagotavljanje informacij za reševanje različnih poslovnih problemov. Poslovodje morajo biti pri sprejemanju odločitev osredotočeni na to, kako se bodo prihodki in stroški spremenili, če bi sprejeli določeno alternativo. Za sprejem odločitve

ni pomembno, kaj se je dogajalo v preteklosti, temveč to, kaj se bo spremenilo, če bo odločitev sprejeta.

Predračuni so podlaga za poslovodsko odločanje in usklajevanje poslovanja podjetja, računovodsko predračunavanje pa je pogosto neposredno povezano s poslovodskimi oziroma upravljalnimi funkcijami. Predračuni služijo kot vodilo za ukrepanje, saj kažejo začrtano zaželeno in ustrezno smer delovanja organizacije. Vsebovati morajo jasne cilje, ki jih poslovodje morajo dosežati. So tudi podlaga za merjenje in ocenjevanje delovanja. Organizacije jih uporabljajo tudi kot sredstvo komunikacije med poslovodstvom (Hočevar et al., 2012, str. 182).

Predračunavanje moramo ločiti od načrtovanja kot poslovodske funkcije. Poslovodska funkcija načrtovanja obsega celoten nabor odločitev o metodah in ciljih bodočega delovanja podjetja, medtem ko računovodsko predračunavanje zajema samo informacijsko funkcijo obravnavanja podatkov o prihodnosti. Predračuni tako omogočajo načrtovanje kot poslovodsko funkcij, ker zagotavljajo formalne in kvantitativne načrte podjetja, ki jih poslovodni podsistem sprejme in tako postane tudi odgovoren za uresničevanje. Bistvo predračunavanja se tako kaže v tem, da lajša odločanje o prihodnjem delovanju podjetja, in ne v tem, da bi odločal o delovanju v prihodnosti. Predračuni odločevalcem olajšajo razmišljanje o njihovi vlogi v podjetju in njihovem prispevku k razvoju podjetja (Hočevar et al., 2012, str. 180).

Računovodsko predračunavanje je tesno povezano tudi s poslovodsko funkcijo organiziranja. Gre za to, da morajo biti predračuni nižjih enot skladni s predračuni celotnega podjetja. Za to je potrebno ustrezno planiranje na ravni celotne organizacije (Hočevar et al., 2012, str. 181).

Predračunavanje je tesno povezano tudi z nadziranjem. Sprejeti računovodski predračuni imajo vlogo sodila pri presojanju tistega, kar je bilo uresničeno. S tem nudijo tudi podlago za sprejemanje poslovnih odločitev za poslovodsko nadziranje. Analiziranje odmikov je v pristojnosti poslovodje, ki stroške obvladuje in zanje tudi sestavlja predračune. Obstajajo različne metode, ki omogočajo odločitev o tem, katere odmike naj preučujemo. Najpogostejša metoda je tista, pri kateri se določi znesek ali delež odmika v standardnih stroških, če pa odmik preseže ta znesek, ga je potrebno razložiti in analizirati. Druga metoda za odločanje o preiskovanju odmikov temelji na pričakovanih koristih, ki jih da preiskava. Uspešna bo, ko odkrije prave vzroke za nastanek odmika in jih tudi odpravi. Za preiskavo se bo poslovodja odločil v primeru, da bo znesek uspešne preiskave večji kot znesek neuspešne preiskave. Poleg omenjenih metod poznamo tudi statistične metode z uporabo standardnega odklona in grafične metode (Hočevar et al., 2012, str. 211).

Med dejavnike učinkovitega predračunavanja sodijo (Hočevar et al., 2012, str. 208):

1. Zavedanje višjega posloводства o pomembnosti predračunavanja in zaupanje v kakovost narejenih predračunov. Predračunavanju morajo posvetiti dovolj časa in s tem dati zgled ostalemu poslovodstvu.
2. Predračunski cilji morajo biti poslovodjem razumljivi in zanje sprejemljivi.
3. Izražati morajo odgovornost poslovodij.
4. Višje poslovodstvo mora informirati poslovodstvo nižjih ravni o dolgoročnih in srednjeročnih ciljih ter postavkah poslovanja pred pričetkom pripravljavanja predračunov na nižjih ravneh.
5. Nujna je dobra usklajenost med letnimi načrti in strateškimi plani.
6. Srednja in velika podjetja morajo predračunavanje obravnavati kot glavni projekt in ga načrtovati ter opazovati.
7. Proces pripravljavanja predračunov je koristno formalizirati v predračunskih navodilih in z diagrami potrebnih korakov.
8. Odmike med predračunskimi cilji in uresničenimi rezultati je treba skrbno preučiti in analizirati.
9. Poslovođenje, ki med predračunavanjem ne ravna v korist poslovanja celotnega podjetja, je treba kaznovati.
10. Višje poslovodstvo mora redno analizirati proces predračunavanja in po potrebi poskrbeti za optimizacije.

Ker računovodske informacije niso same sebi namen, morajo biti namenjene načrtovanju, organiziranju, vodenju in nadziranju. Vsebina računovodskega procesa je zagotavljanje takšnih informacij, ki olajšajo poslovodsko odločanje. Kontroling je funkcija, ki informacijsko podpira poslovodsko odločanje. Poslovodstvo je tisto, ki je odgovorno za poslovođenje. Računovodstvo na drugi strani na podlagi računovodskih predračunov in obračunov meri le rezultate odločitev, nikakor pa ne more izvajati poslovskega načrtovanja in nadziranja. Pomen računovodskih informacij za poslovodsko odločanje je zelo velik predvsem pri oblikovanju predračunov, ki olajšajo poslovodsko načrtovanje, in pri oblikovanju poročil, ki omogočajo poslovodsko nadziranje poslovanja.

### **3.3 Vizualizacija podatkov**

Pomemben del sodobnega kontrolinga je tudi ustrezna vizualizacija podatkov oziroma informacij. Kako bo neka informacija sprejeta, obravnavana in ali bo sprožila kašne ukrepe, je v dobršni meri odvisno tudi od načina prikaza te informacije.

Skozi čas so se oblike poročil in načini posredovanja informacij hitro spreminjale. V veliki meri je to posledica informacijskega razvoja, nezanemarljivi vpliv pa ima tudi dinamično poslovno okolje, ki zahteva od managerjev hitro odzivnost ter dostop do informacij v vsakem trenutku.

Nekoč praktično edina, tudi danes pa še vedno pogosta oblika vizualizacije podatkov je tabela. Z njo lahko poljubno natančno prikažemo neko stanje, kot so na primer razne bilance, in to stanje primerjamo z drugim časovnim obdobjem ali s planom.

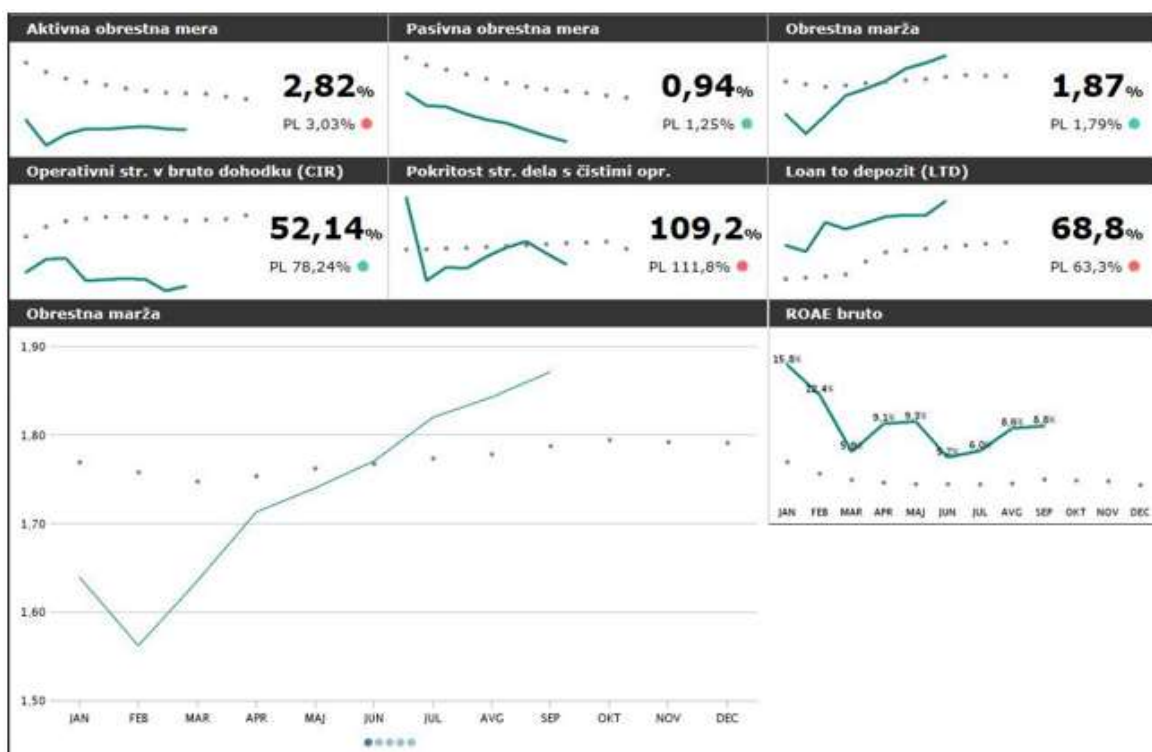
Če pa želimo prikazati gibanje določene postavke skozi čas, na primer stanje zalog po dnevih, pa bi bila izbira tabele za vizualizacijo podatkov povsem neprimerna metoda. Za prikaz časovnih trendov so se veliko bolj uveljavili linijski grafikoni. Ti na zelo praktičen način prikažejo vsa nihanja in morebitne kritične točke.

Vse bolj pa se kot metoda posredovanja informacij uporabljajo kazalci in še zlasti kazalniki, katerih opredelitev sem že predstavil kot metode analize ocenjevanja uspešnosti podjetja v sklopu strateškega kontrolinga.

Pri kazalcih se je močno uveljavil in razširil model ključnih indikatorjev uspešnosti poslovanja (angl. *Key Performance Indicators*, v nadaljevanju KPI). Predstavljajo nabor najbolj ključnih kazalnikov poslovanja v posameznem podjetju in omogočajo poslovojem sprejem odločitev o strategiji in ustreznih aktivnostih.

Na Sliki 6 je prikazan primer sodobne vizualizacije dela KPI kazalnikov, ki so primerni za finančno institucijo.

Slika 6: Primer sodobne KPI nadzorne plošče za mobilne naprave



Slika 6 z odebeljeno pisavo prikazuje vrednost posameznega kazalnika v preučevanem mesecu. Pod njim je načrtovana vrednost tega kazalnika za enako obdobje, zelena ali rdeča pika ob njem pa nakazuje pozitivni ali negativni odklon realizirane vrednosti od načrtovane. Levo od posameznega kazalnika sta linijski in točkovni graf, ki prikazujeta gibanje realizirane in načrtovane vrednosti kazalnika po posameznih mesecih.

Pri izboru ustreznih indikatorjev zato običajno uporabljamo predvsem dva kriterija. To sta relevantnost, zanesljivost, primerljivost in jasnost. Omenjeni kriteriji predstavljajo podlago za grajenje ustreznega modela za merjenje uspešnosti. Indikatorji morajo biti povezani s strategijo, biti morajo kvantitativni, grajeni na dostopnih informacijah, lahki za razumevanje, relevantni, direktni, objektivni in zanesljivi (Carlucci, 2010, str. 68–69).

Vrednosti KPI kazalnikov se redno spremlja. Pri tem pa gre za relativna števila, ki jih je potrebo ustrezno interpretirati in šele kot taka celota posredujejo optimalno informacijsko vrednost.

Informacije, ki jih poslovodstvo uporablja, so lahko formalne ali neformalne oblike. Neformalne informacije se lahko pridobi na podlagi opazovanja, neposrednih pogovorov in podobno. Kontroling pa pripravlja informacije za poslovodstvo v obliki formalnih poročil. Tu ni pomembno samo to, kakšna je njihova vsebina, ampak tudi to, kako so ta poročila oblikovana, da jih bo poslovodstvo čim boljše razumelo (Hočevar et al., 2012, str. 209).

Ločimo med naslednjimi formalnimi poročili (Hočevar et al., 2012, str. 210):

1. Informacijska poročila, ki poslovodstvo sproti obveščajo o trendu poslovanja. Osnova takšnih poročil so računovodske informacije, dodaten vir pa so lahko tudi informacije iz zunanjega okolja (revije, časopisi, obvestila in podobno).
2. Poročila o ekonomski uspešnosti poslovanja se osredotočajo na analizo uspešnosti poslovanja mest odgovornosti kot ekonomske celote. Sestavljena so na podlagi klasičnih računovodskih informacij.
3. Poročila o osebni uspešnosti poslovanja oziroma nadzorna poročila, kot jim tudi pravimo, kažejo uspešnost delovanja poslovodij v primerjavi z določenim standardom.

Tako formalna, kot neformalna poročila so lahko izražena v denarnih ali nedenarnih enotah. Informacije v nedenarnih enotah se imenujejo ključne spremenljivke. V mnogih organizacijah obstaja veliko število dejavnikov, ki jih je potrebno skrbno opazovati, saj neposredno vplivajo na uspešnost podjetja. Pomembnost ključnih spremenljivk je ravno v njihovem vplivu na uspeh, saj poslabšanje enega od dejavnikov zahteva takojšnje ukrepanje. Med ključne spremenljivke, na katere mora biti poslovodstvo pozorno, sodijo kakovost proizvodov, pravočasnost proizvodnje, obračanje zalog, izkoriščenost zmogljivosti in podobno.



### 3.4 Pojav podatkovnih skladišč in s tem standardizacija podatkov

Naloga podatkovnega skladišča je usmeriti tok podatkov na eno mesto, jih tam ustrezno strukturirati in obdelati ter tako ustvariti kvalitetno bazo za poslovne uporabnike. To pomeni, da je ključni poudarek na kakovosti podatkov. English (1999, str. 37) loči naravno (angl. *inherent*) ter stvarno (angl. *pragmatic*) kakovost podatkov. K naravni kakovosti uvrščamo pravilnost in natančnost podatkov v tehničnem pogledu. S stvarno kakovostjo pa razumemo uporabno vrednost informacij, ki so pridobljene iz natančnih podatkov.

Stvarna kakovost podatkov je tako obravnavana različno za različne uporabnike. Gre za subjektivno oceno sporočilne vrednosti določenega podatka pri reševanju posameznega problema. Iz tega izhaja, da je pomembno, da v podatkovno skladišče pride podatek s svojo naravno kakovostjo, poslovni uporabniki pa mu določijo stvarno kakovost glede na njihove potrebe.

Podatkovno skladišče je tako informacijsko središče za celotno podjetje. Ločeno je od transakcijskih sistemov in je namenjeno shranjevanju podatkov za potrebe zagotavljanja celovitih podatkov za informiranje in odločanje. Rešuje probleme dostopanja do podatkov na ravni celotnega podjetja in odpravlja probleme neskladnosti med različnimi vrstami zapisov podatkov. Tehnično je osnovni cilj vseh podatkovnih skladišč konsistentnost podatkov. Običajno je v podjetju v uporabi več transakcijskih sistemov za specifične potrebe in temeljijo na različnih tehnologijah, ker so se implementirali v različnih obdobjih. Posledično se velikokrat zgodi, da so zaradi tega podatki težko povezljivi, še bolj pogosto pa niso sistematični. Težava je v lokalnih šifrantih, ki niso enotni in se tudi ažurirajo neusklajeno. Jaklič (v Žefran, 2009, str. 4) ocenjuje, da sta centralizacija šifrantov in čiščenje obstoječih podatkov najpomembnejša in najzahtevnejša procesa pri vzpostavitvi podatkovnega skladišča. Vloženo delo se obrestuje na daljši rok, kajti enostaven in hiter dostop do podatkov daje podjetju možnost za višjo učinkovitost in produktivnost.

Vzpostavitev podatkovnega skladišča je sicer bolj naloga informatika, vendar je zaradi kasnejše poslovne uporabe ključnega pomena, da že od samega začetka aktivno sodelujejo poslovni uporabniki in tudi management. To pa običajno pomeni, da je kontroler tisti vezni člen, ki vodi koordinacijo med uporabniki končnih informacij, kar so najpogosteje vsi nivoji managementa in pa skrbniki analitičnih aplikacij, transakcijskih sistemov, ki tu nastopajo kot vir podatkov za podatkovno skladišče. Od kvalitete tega dela projekta vzpostavitve podatkovnih skladišč je najpogosteje odvisna uspešnost takega projekta in kasnejša uporabnost podatkovnega skladišča.

Lastnosti podatkovnih skladišč (Podatkovna skladišča, 2015) so naslednje: entitetna usmerjenost, integralnost, časovna odvisnost in nespremenljivost.

Entitetna usmerjenost pomeni, da temelji na entitetah podjetja (stranka, izdelek, regija, račun itd.) in ne na funkcionalnih področjih oziroma področjih, ki jih pokrivajo posamezni transakcijski sistemi (nabava, prodaja itd.).

Integriranost pomeni, da podatkovno skladišče integrira raznovrstne podatke iz različnih aplikativnih sistemov podjetja in s tem zagotovi enoten in celovit pogled na podatke.

Časovna odvisnost pomeni, da mora biti za vsak podatek poznan čas, ko je bil pripeljan v podatkovno skladišče (DD:MM:YYYY HH:MIN) in časovni interval veljavnosti zapisa. Spremembe na podatkih se odražajo kot novi zapisi podatka, to pa omogoča opazovanje trendov.

Nespremenljivost pomeni, da podatkovno skladišče obstoječih podatkov ne spreminja v realnem času, kot se to odvija v transakcijskih aplikacijah, ampak se kvečjemu osvežujejo s smiselno, vnaprej definirano frekvenco. Pri tem se pri osveževanju običajno le dodajajo novi zapisi oziroma podatki.

Naštete lastnosti podatkovnega skladišča pa so hkrati nujno potrebne karakteristike podatkov, na katerih temelji informacijska funkcija kontrolinga. Predstavljajo namreč osnovo, iz katere potem kontroler s svojimi modeli preučuje trenutno stanje in na podlagi trendov napoveduje prihodnje poslovanje.

Uporabnost oziroma koristi celostno zastavljenega podatkovnega skladišča pa se ne nanašajo samo na kontroling, temveč se lahko in se morajo odraziti na vseh segmentih delovanja podjetja.

Žefran (2009, str. 11) navaja naslednje koristi implementacije podatkovnega skladišča:

1. hitrejši in cenejši proces odločanja,
2. izboljšana kakovost informacij,
3. boljši odnosi s strankami,
4. hitro ugotavljanje novih trendov.

Ker pa so podatkovna skladišča zelo obsežna, poslovna področja podjetja pa imajo vsak svoje zakonitosti uporabe podatkov in že prej omenjene stvarne kakovosti podatkov, se nad atomarni nivo podatkovnega skladišča postavlja podatkovne zvezde (angl. *Data mart*). To so posameznim potrebam prilagojene podatkovne strukture, v katere smiselno povežemo samo tiste podatke, ki so za ta namen koristni in uporabni, ter v taki granulaciji, da zadostijo vsem potrebam, hkrati pa določena stopnja agregiranja podatkov poskrbi za hitrejše izvajanje poizvedb na podatkih.

Z zvezdami podatke strukturiramo tako, da so posameznim poslovnim uporabnikom razumljivi in priročni za uporabo, poizvedovanje in pripravljanje poročil pa relativno enostavno. Tako je omogočeno, da imajo lahko vsebinski skrbniki podatkovnega skladišča manj tehničnih znaj, hkrati pa hitreje naredijo poizvedbe in poročila.

S prihrankom časa na tehnični strani pridobivanja želenih informacij, lahko uporabniki posvetijo več časa vsebinski analizi informacij in opredeljevanju njihove uporabne vrednosti. Sprotno osveževanje podatkovnega skladišča omogoča spremljanje poslovanja na dnevni ravni, hkrati pa zmanjša vrzel med trenutkom nastanka kritičnega dogodka in časom, ko je o tem obveščeno poslovodstvo. Hitrejša obveščenost daje več možnosti za pravočasno reševanje nastalih zapletov in napak, po drugi strani pa se lažje ujame dobre poslovne priložnosti, ki bi se jih ob pomanjkanju informacij lahko zamudilo.

### **3.5 Razvoj tehnoloških rešitev, ki so omogočile dostop do podatkov na zahtevo**

Pred informacijskim pokom, ki se je zgodil v 90. letih 20. stoletja, je veliko podatkov obstajalo v fizični obliki ali pa so bili v med seboj nepovezanih informacijskih bazah. To je pomenilo, da je bilo analiziranje takih podatkov časovno potratno in je zahtevalo veliko vloženega dela.

Sočasno z informacijskim razvojem so se razvijala tudi različna orodja za obdelavo podatkov, ki jih imenujemo celovite informacijske rešitve (angl. *Enterprise Resource Planning – ERP*). Gre za niz modulov oziroma aplikacij, ki pokrivajo posamezne poslovne procese podjetja.

Najpogostejši moduli so: finančni modul, modul za upravljanje s človeškimi viri, modul za vodenje nabavnih in prodajnih aktivnosti, modul za načrtovanje proizvodnje itd.

Vsi ti moduli se povezujejo v celoto, podatki teh modulov pa se zbirajo v podatkovnih skladiščih. Povezovalni člen tega sistema je strukturirani povpraševalni jezik za delo s podatkovnimi bazami (angl. *Structured Query Language*, v nadaljevanju SQL).

SQL je najbolj razširjen, standardiziran jezik za delo z bazami podatkov in njihovim medsebojnim povezovanjem. Na ta način predstavlja temeljno orodje za analizo podatkov, hkrati pa je osnova za vse druge načine analiziranja podatkov.

Dobra poslovna analiza zahteva, da se podatke preučijo z različnih zornih kotov, iz različnih dimenzij. V praksi to pomeni, da nas na primer pri analizi prodaje zanima:

1. Dimenzija časa: kako se je obseg prodaje gibal skozi čas?
2. Dimenzija produkta: kakšen je bil delež posameznega produkta v prodaji?
3. Dimenzija kupca: katere in kakšne stranke so glavni kupci?
4. Dimenzija prodajalca: kateri prodajalci so najuspešnejši? itd.

Vsaka taka dimenzija bi načeloma zahtevala svojo analizo, kar pa je časovno potratno. Zato so se razvili večdimenzionalni podatkovni modeli (angl. *On Line Analytical Processing*, v nadaljevanju OLAP), predstavlja pa sprotno analitično procesiranje in je metoda informacijske podpore managementa na osnovi večdimenzionalnih podatkovnih kock.

OLAP kocke se periodično polni s podatki iz podatkovnih skladišč po vnaprej definirani podatkovni strukturi. Vsak vrednostni podatek, ki pride v podatkovno kocko, mora vsebovati tudi ustrezni povezovalni indikator posamezne dimenzije v tej kocki. S tem se ustvari področno podatkovno bazo za namensko analiziranje in informiranje. Tako lahko na enostaven način razčlenimo poslovanje podjetja iz različnih zornih kotov, analiziramo vzroke za odstopanja in delamo »kaj-če« simulacije za določen poslovni problem (Marolt, 2006, str. 20–23).

Tako pripravljene podatke uporabnikom namreč omogočajo preprosto pregledovanje podatkov, ki ne zahteva naprednih analitičnih in tehnoloških znanj posameznika.

Osnovne funkcionalnosti OLAP kock so naslednje:

1. Vrtanje v globino (angl. *drill down*) in zvijanje navzgor (angl. *roll up*) sta najbolj uporabni operaciji. Omogočata nam, da se premikamo navzdol in navzgor po hierarhičnih nivojih posamezne dimenzije in s tem analiziramo podatke na željeni stopnji agregiranosti.
2. Rezanje (angl. *slice and dice*) predstavlja zmanjševanje števila dimenzij v analizi. Če pri časovni dimenziji izberemo samo eno leto, si s tem zmanjšamo obseg podatkov za to dimenzijo.
3. Vrtenje (angl. *pivoting*) je lastnost, ki jo omogočajo ravno večdimenzionalne kocke, da na iste podatke v tabeli na primer z zamenjavo vrstic in stolpcev naredimo drugačen pogled. Z vrtenjem dimenzij lahko namreč podatke poljubno gnezdimo in s tem pripravimo analize z različnih zornih kotov.
4. Vrtanje skozi (angl. *drill through*) je zahtevnejša operacija. Namen pa je, da za določeno agregirano informacijo s tem ukazom prikličemo analitične podatke, na podlagi katerih je bila ta informacija generirana.

### 3.6 Orodja za vizualizacijo podatkov

Za kakovostno udejanjenje informacijske funkcije kontrolinga in tudi splošneje je poleg natančne in kvalitetne analize podatkov enako pomembno tudi ustrezno posredovanje informacij managementu in širši javnosti. Govorimo o vizualizaciji podatkov.

Ključne točke za dobro vizualizacijo so (Erčulj, Križaj, & Železnikar, 2011, str. 59):

1. sporočilnost: jasno povedati prejemniku, kaj je ključna informacija poročila,
2. naslov: opredeliti mora vsebino in obseg poročanih podatkov,
3. slika: izbrati je potrebno ustrezne grafične elemente (tabele, grafikone, kazalnike),
4. poudarek: vizualno izpostavi bistvo sporočila,
5. opomba: opredeli vsa odstopanja in posebnosti v podatkih.

Obstaja množica rešitev in možnosti za vizualizacijo podatkov, za katere se je uveljavil enotni izraz poslovna inteligenca (angl. *Business Intelligence*, v nadaljevanju BI).

Med orodji poslovne inteligence pa so velike razlike tako s tehnološkega vidika kot tudi na strani funkcionalnosti. Izbrati ustrezno orodje za posamezno podjetje je zahteven proces, ki terja temeljito analizo. Ključni odločitveni dejavniki so: velikost podatkovnih baz, celovitost podatkovnih skladišč, število uporabnikov BI orodja in seveda cena posamezne rešitve.

Manjšim podjetjem, ki nimajo zelo obsežnih podatkovnih zbirk, omogoča MS Excel v svojih zadnjih verzijah BI modul Power Pivot, ki omogoča že širok spekter uporabnih funkcij vizualizacije podatkov. V tem delu vidijo tržno nišo tudi manjša informacijska podjetja, ki razvijajo vedno nove BI module, ki se uporabljajo kot dodatki za MS Excel ali kot samostojne aplikacije.

Vodilni na področju modelov za poslovno inteligenco so največje IT korporacije, ki imajo dovolj znanja in resursov, da razvijajo tehnološko najsodobnejše modele. Ves čas pa jim ob boku sledijo tudi manj znani razvijalci, ki jim konkurirajo z inovativnejšimi rešitvami. Nema lokrat se zgodi, da jih potem te večje organizacije tudi prevzamejo ali odkupijo njihovo rešitev.

Najbolj obsežne in temeljite raziskave ter medsebojne primerjave funkcionalnosti poslovnih inteligenc dela ameriško podjetje Gartner, ki je vodilno podjetje na področju raziskovanja informacijskih tehnologij.

Slika 7 prikazuje Gartnerjev magični kvadrat za poslovno inteligenco in analitične platforme. V njem ponudnike rešitev za poslovno inteligenco na podlagi kriterija vizije razvoja in izvedbenih sposobnosti razdeli v štiri skupine: iskalce tržnih niš, vizionarje,

izzivalce in vodilne ponudnike. Iz razporeditve v kvadrantu je razvidno, da Gartner ocenjuje, da je še veliko možnosti napredka na strani izvedbenih sposobnosti posamezne rešitve.

Slika 7: Gartnerjev kvadrant ponudnikov poslovne inteligence za leto 2016



Vir: Gartner, Gartnerjev magični kvadrant ponudnikov rešitev za poslovno inteligenco za leto 2016, 2016.

## 4 PRIHODNOST KONTROLINGA

Že Konfucij je dejal: »Delavec, ki želi dobro opraviti svoje delo, naj začne brusiti svoje orodje.« Tisti, ki je naprednejši in hitreje prevzema nova dognanja in tehnološke rešitve, bo prišel hitreje do cilja oziroma do boljših rezultatov (Bergant, 2011, str. 42). Kontroling kot upravljalsko-informacijska funkcija v podjetju je v zadnjih letih doživel velik tehnološki napredek, ki je še v teku in razvijajo se vedno nove rešitve in metode dela. Kontroler ima tako na voljo veliko orodij, izbrati pa mora tista, ki so za posamezno organizacijo najbolj optimalna z vidika stroškov in tehnološke primernosti. Implementacija teh orodij je namreč finančno, še bolj pa časovno zahteven projekt.

V nadaljevanju sta predstavljena dva sodobna koncepta obdelave podatkov, ki vse močnejše vstopata v metode dela kontrolinga.

## 4.1 Masovni podatki

Koncept masovnih podatkov (angl. *big data*) predstavlja nadgradnjo oziroma višjo stopnjo poslovne analitike od sedaj bolj uveljavljene strukturirane rabe podatkov, utemeljene s podatkovnimi skladišči. Big data seveda dostopa do vseh podatkov v podatkovnem skladišču, vendar je tam veliko premalo podatkov za vzpostavitev big data koncepta. Poleg podatkov podatkovnega skladišča se tako uporabljajo še številni viri nestrukturiranih podatkov v realnem času, kot so na primer v transakcijskih sistemih, iz katerih se lahko razbere razne trende in napovedi. Kot nestrukturiran vir podatkov se v vse več organizacijah uporabljajo tudi svetovni splet in družbena omrežja, ki dnevno procesirajo ogromne količine podatkov.

Gartner (IT-glossary, 2016) besedno zvezo big data definira kot informacijska sredstva velikih količin, visokih hitrosti in velike raznolikosti, ki zahtevajo stroškovno učinkovite in inovativne oblike informacijskega procesiranja in obdelovanja podatkov, ki izboljšajo kvaliteto informaciji in olajšajo odločitve.

Big data počasi postaja sinonim za druge poslovne koncepte, kot so poslovna inteligenca, analitika in podatkovno rudarjenje (angl. *data mining*). To pomeni, da big data poleg zbiranja velike količine podatkov predstavlja tudi vgrajene analitične metode analiziranja teh podatkov, ki omogočajo pridobitev informacij v realnem času, kar managementu omogoča pravočasno prepoznavanje nevarnosti in priložnosti, kar v današnjem času lahko predstavlja veliko konkurenčno prednost.

## 4.2 Prediktivna analitika

Opisal sem že poslovno analizo, ki predstavlja preučitev podatkov z različnih zornih kotov. Tako dobimo natančen vpogled v trenutno poslovanje. Nadgradnja poslovne analize pa je prediktivna ali napovedovalna analitika (angl. *predictive analytics*) in predstavlja t.i. umetno inteligenco.

Gre za logaritme, ki sistemu omogočajo, da se uči iz preteklih podatkov brez eksplicitnega programiranja. Iz množice podatkov, ki so lahko zelo raznovrstni in kompleksni, prepozna njihov prevladujoči trend in na podlagi njega predvidi prihodnji razvoj. Model se lahko sproti izboljšuje s pridobivanjem svežih podatkov.

Gartner (IT-glossary, 2016) opiše prediktivno analitiko kot pristop k podatkovnemu rudarjenju, ki ima štiri lastnosti:

1. daje prednost napovedovanju pred opisovanjem obstoječega stanja,

2. časovni interval podatkov se meri v urah ali dnevih in ne več na mesečni osnovi, kot je to značilno za klasična podatkovna rudarjenja,
3. daje poudarek poslovni uporabnosti pridobljenih informacij,
4. daje poudarek na poenostavitvi uporabe, kar naredi orodje prijaznejše poslovnim uporabnikom.

Najpogosteje se prediktivno analitiko povezuje s konceptom big data, ker v njuni medsebojni povezanosti dobimo najkvalitetnejše informacije, in sicer zaradi dovolj obsežnih virov podatkov. Ni pa big data predpogoj za uporabo prediktivne analitike. Uporabi se jo lahko v vsaki organizaciji, ki razpolaga z dovolj velikimi podatkovnimi bazam, da zadostijo potrebam vgrajenih logaritmov. Običajno je kombinacija podatkovnega skladišča in navezava na podatke iz transakcijskih sistemov dovolj kvalitetna in obsežna podatkovna osnova za vpeljavo prediktivne analitike.

Po svoji vsebini prediktivna analitika vstopa na področje operativnega planiranja, s svojimi različnimi scenariji prihodnjega poslovanja pa lahko tvorno pomaga pri oblikovanju poslovne strategije podjetja ter pri spremljanju njenega uresničevanja. Najprej se je uveljavila na področju marketinške dejavnosti, kjer se v večji meri obdeluje nefinančne podatke, vse bolj pa je prisotna tudi v finančnem sektorju, zlasti zavarovalništvu. Predstavlja pa velik potencial, tako da lahko pričakujemo njeno nadaljnjo rast in razvoj.

## **SKLEP**

Kontroling je relativno mlada veda in svojo funkcijo je v kratkem času uveljavil do te mere, da ga danes najpogosteje opredeljujemo kot podporno dejavnosti funkciji upravljanja podjetja. Danes praktično ne najdemo poslovnega sistema brez omenjene službe. Čas in razmere na trgu od posloводства zahtevajo hitro odločanje, in kar je še pomembnejše, tudi sprejemanje pravih odločitev, ki bodo organizaciji omogočile obstoj na trgu. Finančno računovodstvo pripravlja informacije, ki prikazujejo trenutno in preteklo poslovanje po predpisanih računovodskih standardih, poslovodu pa ne zagotavlja informacij o posameznih poslovnih in funkcijskih delih podjetja, predvsem pa ne nakazuje bodočih trendov poslovanja. Ta del informiranja pokriva kontroling, ki je tisti del računovodstva, ki zagotavlja poslovodu prilagojene informacije.

Naloga sodobnega kontrolinga je, da omogoča ciljno usmerjeno delovanje podjetja, ki je skladno z zastavljenimi cilji in v vsakem trenutku nudi potrebne informacije. Le dobro informirano posloводство bo lahko delovalo ciljno usmerjeno in skrbelo, da se v podjetju dela tisto, kar je potrebno za uresničevanje dolgoročnih in kratkoročnih poslovnih ciljev. Lahko rečemo, da predstavlja most med vodstvom družbe in njenimi deli. Bolj kot je



organizacija decentralizirana, tem bolj izrazita je vloga kontrolinga, saj s svojim delovanjem nudi metode koordiniranja in nadziranja managementa na različnih nivojih.

V nalogi je predstavljena tudi razlika med operativnim in strateškim kontrolingom. To pomeni, da kontroling usmerja svoj pogled v prihodnost preko operativnih in strateških načrtov, ki so ambiciozni, a dosegljivi. Hkrati pa tudi tekoče spremlja doseganje teh ciljev in sprejema ukrepe za obvladovanje negativnih odmikov. Ker igra strateški kontroling pomembno vlogo v oblikovanju strategije in tudi njenem uresničevanju, sta v nalogi predstavljena tudi dva modela strateškega managementa. Kontroling ima pomembno vlogo pri oblikovanju strategije, še večjo vlogo pa ima v zadnji fazi, in sicer pri spremljanju uresničevanja strategije in kontroli njene ustreznosti. Ker imajo klasična računovodska merila kar nekaj slabosti, je sčasoma nastala potreba po novem merjenju uspešnosti. Kot odgovor na slabosti klasičnih meril se je razvil BSC model uravnoteženih kazalnikov. Kot je v nalogi predstavljeno, je osnovni cilj modela prikaz uspešnosti podjetja na dolgi rok oziroma prikaz uresničevanja strateških ciljev s konkretnimi podatki na uporabniku prijazen in razumljiv način.

Z zaostritvijo razmer na trgu in hitrim tehnološkim razvojem so se skozi čas spreminjale tudi metode dela v kontrolingu. Še dobrih deset let nazaj je bila največja omejitev v kontrolingu pridobivanje ustreznih in pravočasnih podatkov. Danes je iz množice podatkov težje najti tiste, ki bodo dali prave informacije. K rešitvi tega problema so največ pripomogla podatkovna skladišča, ki predstavljajo standardizacijo podatkov in njihovo zbiranje na enem mestu, kar močno olajša analize in skrajša čas obdelave podatkov.

Podatkovna skladišča in napredne analitične aplikacije nam omogočajo dostop do podatkov na zahtevo in v realnem času. Razvila so se različna orodja za obdelavo podatkov, ki omogočajo tudi večdimenzionalno obdelavo in njihovo vizualizacijo iz različnih zornih kotov. Tvrstna orodja poznamo pod skupnim imenom poslovna inteligenca.

V zadnjem delu naloge sta predstavljena še dva najsodobnejša pristopa analiziranja podatkov, ki prikazujeta nadgradnjo poslovne inteligence in prehajata v področje umetne inteligence, ki temelji na modelih strojnega učenja. Kontroling je začel uporabljati te metode, ki predstavljajo velike izzive za prihodnost.

## LITERATURA IN VIRI

1. Ben, S., & Tekavčič, M. (2001). Primerjalno analiziranje slovenskih podjetij z različnimi ekonomskimi kazalci in kazalniki. *Zbornik VII. Strokovnega posvetovanja o sodobnih vidikih analize poslovanja in organizacije* (str. 66–81). Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije.
2. Bergant, Ž. (2011). *Osnove analize poslovanja*. Ljubljana: Inštitut za poslovodno računovodstvo.
3. Big data. (b.l.) V *IT Glossary*. Najdeno 15. junija 2016 na spletni strani <http://www.gartner.com/it-glossary/big-data/>
4. Carlucci, C. (2010). Evaluating and selecting key performance indicators: an ANP-based model. *Measuring Business Excellence*, 14(2), 66–76.
5. Dimovski, V., Pengar, S., & Žnidarič, J. (2003). *Sodobni management*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
6. Duh, M. (2002). Modeli managementa. V J. Belak, M. Duh, Š. Kajzer, J. Knez-Riedl & M. Senjur (ur.), *Razvojni modeli podjetja in managementa* (str. 166–207). Gubno: MER Evrocenter.
7. English, L. P. (1999). *Improving Data Warehouse and Business Information Quality: Methods for Reducing Costs and Increasing Profits*. New York: John Wiley & Sons, Inc.
8. Erčulj, D., Križaj, F., & Železnikar, J. (2011) *Kalkulacije in poslovni izidi po izdelkih in storitvah* (gradivo 25. šole kontrolinga). Ljubljana: CRMT d.o.o.
9. Fakulteta za računalništvo in informatiko (2015). *Podatkovna skladišča*. Najdeno 30. maja 2016 na spletni strani [https://ucilnica.fri.uni-lj.si/pluginfile.php/25611/mod\\_resource/content/1/TUP2015-Podatkovna%20skladisca.pdf](https://ucilnica.fri.uni-lj.si/pluginfile.php/25611/mod_resource/content/1/TUP2015-Podatkovna%20skladisca.pdf)
10. Gagovič, Ž. (2013). *Informatizacija procesov kontrolinga v podjetju Palfinger d.o.o.* (diplomsko delo). Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta.
11. Gartner. (2016). *Gartnerjev magični kvadrant ponudnikov rešitev za poslovno inteligenco za leto 2016*. Najdeno 15. junija 2016 na spletni strani <https://www.gartner.com/doc/reprints?id=1-2XXET8P&ct=160204>
12. Gowthorpe, C. (2005). *Business Accounting and Finance for non-specialist* (2<sup>nd</sup> ed.). London: Thomson Learning.
13. Hilton, R. W. (1997). *Managerial Accounting*. Boston: McGraw-Hill, Inc.
14. Hinterhuber, H. H. (1992). *Strategische Unternehmensführung, II Strategisches Handeln: Direktiven, Organisation, Umsetzung, Unternehmenskultur, strategisches Controlling, strategische Führungskompetenz*. – 5., neubearbeitete Auflage. Berlin: Walter de Gruyter & Co.
15. Hinterhuber, H. H. (2004a). *Strategische Unternehmensführung, I Strategisches Denken: Vision, Unternehmenspolitik, Strategie*. – 7., grundlegend neu bearbeitete Auflage. Berlin: Walter de Gruyter & Co.

16. Hinterhuber, H. H. (2004b). *Strategische Unternehmensführung, II Strategisches Handeln: Ziele und Rahmenbedingungen für die Funktionsbereiche, Organisation, Umsetzung, Unternehmenskultur, Strategisches Controlling, Leadership*. – 7., grundlegend neu bearbeitete Auflage. Berlin: Walter de Gruyter & Co.
17. Hočevar, M. (2001). *Sodobne rešitve pri obvladovanju stroškov. 33. simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
18. Hočevar, M. (2007). *Kontroling stroškov: Oblikovanje računovodskih informacij za managersko odločanje*. Ljubljana: GV Založba.
19. Hočevar, M., Čadež, S., & Novak, A. (2012). *Poslovodno računovodstvo*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
20. Horvath, P. (2003). *Controlling*. München: Verlag Franz Vahlen GmbH.
21. Jagodnik, V. (2010). *Kontroling, vodenje in uspešnost poslovanja podjetja. Koordinacijski in komunikacijski vidiki organizacije združb: zbornik referatov*. Ljubljana: Društvo Slovenska Akademija za Management.
22. Kaisersberger, B. (2007). *Vloga strateške kontrole kot funkcije sodobnega managementa* (magistrsko delo). Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta.
23. Kavčič, S., Klobučar Mirovič, N., & Vidic, D. (2007). *Poslovodno računovodstvo*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
24. Kocbek, J. (2007). *Analiza razvitosti kontrolinga v podjetju TBP d.d.* (diplomsko delo) Maribor: Ekonomsko-Poslovna fakulteta.
25. Kolar, I. (2006). *Strateško računovodenje in strateško obvladovanje stroškov. Zbornik referatov XXI. posvetovanje društva računovodij, finančnikov in revizorjev Maribor*. Maribor: Društvo računovodij, finančnikov in revizorjev Maribor.
26. Koletnik, F. (2000). *Kontroling in management. Gradivo za preučevanje kontrolinga na CISEF*. Ljubljana.
27. Koletnik, F. (2004a). *Raziskovanje in dosežki v računovodstvu II. del*. Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta Maribor.
28. Koletnik, F. (2004b). *Kontroling in notranje revidiranje. 7. letna konferenca notranjih revizorjev*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
29. Koletnik, F. (2005). *Kontroling projektov. Zbornik referatov XX. posvetovanja društva računovodij, finančnikov in revizorjev Maribor*. Maribor: Društvo računovodij, finančnikov in revizorjev Maribor.
30. Koletnik, F. (2007). *Strateški kontroling*. Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta Maribor.
31. Marolt, J. (2006, nov.–dec.). *ABC skladiščenja podatkov iz poslovnega obveščanja. Infosrc*. Najdeno 30. maja 2016 na spletnem naslovu [http://www.bilab.si/uploads/clanki/arhivirana\\_datoteka\\_3.pdf](http://www.bilab.si/uploads/clanki/arhivirana_datoteka_3.pdf)
32. Melavc, D., & Novak, A. (2007). *Controlling*. Kranj: Moderna organizacija.
33. Mohorič, T. (1999). *O podatku in informaciji*. Ljubljana: Fakulteta za računalništvo in informatiko.

34. Prediktivna analitika (b.I.) V *IT Glossary*. Najdeno 15. junija 2016 na spletni strani <http://www.gartner.com/it-glossary/predictive-analytics/>
35. Pučko, D. (2003). *Strateško upravljanje*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
36. Pučko, D. (2006). *Planiranje in kontrola*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
37. Punniyamorthy, R., & Murali, R. (2008). Balanced score fort he balanced scorecard: a beanchmarkin tool. *Benchmarking: An International Journal*, 15(4), 420–443.
38. Schein, E. H. (2004). *Organizational Culture and Leadership*. (3<sup>rd</sup> ed.) San Francisco: Jossey Bass.
39. Slovenski inštitut za revizijo. (2016). *Pravila skrbnega računovodenja*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
40. Slywotzky, A., & Drzik, J. (2005). Countering the Biggest Risk of All. *Harvard Business Review* 83(4), 78–88.
41. Stojanovič, L. (1999). *Kontroling v banki*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta
42. Tekavčič, M. (1995). Nekateri vidiki analize uspešnosti poslovanja. *Zbornik referatov 1. strokovnega posvetovanja o sodobnih vidikih analize poslovanja in organizacije, Portorož* (str. 66–75). Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije, Sekcija za poslovno analizo.
43. Turk, I. (2004). Kaj je računovodska analiza. *IKS: revija za računovodstvo in finance*, 31(9), 55–61.
44. Žefran, E. (2009). *Zagotavljanje kakovosti informacij pri podatkovnem skladišču* (diplomsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.